Die Theorie der Erbschaftssteuer und ihre finanzpolitische Problematik.

Unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung der Erbschaftsbesteuerung in Deutschland, Frankreich und England.

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität Frankfurt a. M.

vorgelegt von

WALTER CHRISTMANN
Diplom-Volkswirt
aus Frankfurt a. M.

1 9 39

DISSERTATIONS-VERLAG G. H. NOLTE DÜSSELDORF

1. Gutachter: Prof. Dr. Wilhelm Gerloff
2. Gutachter: Prof. Dr. August Skalweit

Tag der mündlichen Prüfung: 21. 2. 1939

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INHALTSÜBERSICHT

Einleitung 1

A. Allgemeiner Teil 2

I. **Die Erbabgaben im Mittelalter** 2
1. Das kirchliche und das bäuerliche Mortuarium . . . 2
2. Die Erbabgabe als Folge der Ausdehnung des Verwandtenerbrechts 6

II. **Die Entwicklung der Erbschaftssteuertheorie seit Beginn der Neuzeit** 7
1. Die Stellung der Humanisten, Fiskaljuristen und Kameralisten zur Erbschaftssteuer 7
2. Die Erbabgabe als lachende Erbengebühr 10
3. Die Theorie der Erbschaftssteuer unter dem Einfluß der klassischen Nationalökonomie 11
4. Die Einwirkung des Naturrechts und sozialistischer Tendenzen auf die Erbschaftsbesteuerung 15
a) Frankreich 15
b) England 16
c) Deutschland. Die Theorie des staatlichen Miterbenrechts 17
d) Der Rignanoplan 21
e) Kritik der Theorie des staatlichen Erbrechts . . . 23

III. **Die Begründung der Erbschaftssteuer in der neueren Zeit** . . 27
1. Die Bereicherungstheorie von Schanz 27
2. Die Begründung der Erbschaftssteuer nach dem Opferprinzip 29
3. Stellungnahme 30
a) Die Erbschaftssteuer als Ergänzungssteuer zur Erfassung eines unentgeltlichen Erwerbs 30
b) Die Progression der Erbschaftssteuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad 32

IV. **Die Nachlaßsteuer** 33
1. Ihre Begründung 33
2. Die Nachlaßsteuer zur Höherbelastung fundierten Einkommens 35
3. Nachlaßsteuer oder Erbschaftssteuer? 36

V. **Einwendungen gegen die Erbschaftsbesteuerung** 39
1. Die Mitbesteuerung von Ehegatten und Abkömmlingen . 39
2. Die wirtschaftlichen Folgen der Erbschaftssteuer . . . 41
a) Die Einwirkungen auf den Kapitalmarkt 41
b) Der Einfluß auf die Kapitalbildung 45
c) Die Kapitalfluchtgefahr 48
3. Die Steuerwiderstände 49

B. Spezieller Teil:

Die Besteuerung von Erbschaften in Deutschland, Frankreich und England. Geschichtlicher Überblick, Funktion und finanzielle Bedeutung der Erbschaftssteuer 52

I. **Deutschland** 52

1. Entwicklung bis zum Jahre 1906 52
2. Die Erbschaftssteuer als Reichssteuer vor und nach dem Weltkrieg 53
3. Die neuere Erbschaftsbesteuerung 59
4. Zusammenfassung. Das finanzielle Ergebnis 62

II. **Frankreich** 66

1. Entwicklung bis zum Weltkrieg 66
2. Die französische Erbschaftsbesteuerung nach Einführung der taxe successorale 71
3. Die neuere Erbschaftsbesteuerung 74
   a) Erbschafts- und Schenkungssteuern 74
   b) Totehandabgabe und Sonderzuwachssteuer . . . 78
4. Das finanzielle Ergebnis 79
5. Zusammenfassung 82

III. **England** 83

1. Entwicklung bis zur Reform des Jahres 1894 83
2. Fortbildung bis zum Weltkrieg 90
3. Die neuere Erbschaftsbesteuerung 94
   a) Estate duty 97
   b) Legacy und succession duties . . . 97
   c) Corporation duty 100
4. Das finanzielle Ergebnis 100
5. Zusammenfassung 102

C. Schlußbetrachtung 104

EINLEITUNG.

Die Besteuerung von Erbschaften zählt von jeher zu einem der interessantesten aber auch umstrittensten Kapitel der Steuertheorie. Wie keine andere Steuer sonst greift die Erbschaftssteuer in andere Gebiete, insbesondere in das Privatrecht und die Sozialpolitik hinüber. Damit wird eine Reihe von Fragen aufgeworfen, die bei den übrigen Steuern entfallen und die über den Rahmen finanzwissenschaftlicher Betrachtungsweise oft schon beträchtlich hinausgehen. Aber abgesehen hiervon scheinen die vielen einander widersprechenden Auffassungen über die Besteuerung von Erbschaften auch innerhalb der eigentlichen finanzwissenschaftlichen Disziplin vor allem auf der Tatsache zu beruhen, daß man sich früher wie heute unter dem Begriff Erbschaftssteuer recht verschiedenes vorgestellt hat.

Für die vorliegende Arbeit war es daher naheliegend, zunächst einmal die der Erbschaftsbesteuerung in den einzelnen Zeitabschnitten zugrunde liegenden Gedankengänge zu untersuchen und aus der geschichtlichen Entwicklung zu einem dem gegenwärtigen Stand der Steuertheorie entsprechenden Begriff der Erbschaftssteuer zu kommen. Bei dieser Untersuchung wurde von der Überlegung ausgegangen, daß zwischen einer Besteuerung von Erbschaften im eigentlichen Sinne des Wortes und einer Steuer auf den Nachlaß ein grundsätzlicher Unterschied gemacht werden muß. Die Nachlaßsteuer, die an sich mit einer Besteuerung von Erbschaften nichts zu tun hat, wurde nur deshalb mitberücksichtigt, weil sie tatsächlich sowohl in der Praxis als auch in der Theorie als „Erbschaftssteuer" angesehen wird. Erbschaftssteuer (Erbanfallsteuer) und Nachlaßsteuer haben sich außerdem verschiedentlich abgelöst oder ergänzt, sodaß auch zur Abrundung des Gesamtbildes eine Außerachtlassung der Nachlaßsteuer nicht ratsam schien.

Die Darstellung der verschiedenen Steuerarten und Steuerformen beschränkte sich auf die Steuersysteme in Deutschland, Frankreich und England, die als typisch für die Erbschaftsbesteuerung herausgegriffen wurden. Auch hierbei erwies sich, des besseren Verständnisses wegen, eine geschichtliche Entwicklung der einzelnen Steuern als notwendig.

A. ALLGEMEINER TEIL.

I. DIE ERBABGABEN IM MITTELALTER.

1. DAS KIRCHLICHE UND DAS BÄUERLICHE MORTUARIUM.

Schon im frühen Mittelalter ist es in Deutschland, Frankreich und England zur Erhebung von Erbschafts- und Nachlaßabgaben gekommen, über deren Entstehung man verschiedener Auffassung ist. Neuerdings neigt man dazu, diese Abgaben mit der Einrichtung des germanischen Totenteils in Verbindung zu bringen[1]). Nach germanischer Auffassung führte bekanntlich der Tote im Jenseits sein bisher gewohntes Leben weiter und wurde deshalb bei der Beisetzung mit allen notwendigen Geräten ausgestattet[2]). Vielfach gab man ihm die gesamte Waffenausrüstung mit ins Grab und oft wurde sogar mit dem Leichnam auch das Streitroß des Verstorbenen verbrannt[3]). Im allgemeinen hatte der Tote einen Anspruch auf den dritten Teil der von ihm hinterlassenen Habe[4]).

Nach der Christianisierung wandelte sich das Totenteil allmählich in ein Seelenteil um, das der Kirche zunächst freiwillig dargebracht wurde. Wie berichtet wird, wurde dem Toten auf dem Wege zur Grabstätte Roß und Rüstung vorangeführt und dann der Kirche zum Geschenk gemacht[5]).

---

1) So z. B. H. Brunner: „Zur Geschichte der ältesten deutschen Erbschaftssteuer", in Festschrift für Ferdinand von Martitz, Berlin 1911, S. 30. Vgl. auch P. Haensel: „Die mittelalterlichen Erbschaftssteuern in England", in Deutsche Zeitschrift für Kirchenrecht, Bd. 20, S. 17.

2) Vgl. H. Brunner: „Der Todtenteil in germanischen Rechten", in Zeitschrift für Rechtsgeschichte, 19. Bd. S. 119 und F. Kogler: „Seelenrecht und Pönfall in Salzburg und Tirol", in Festschrift für H. Brunner, Weimar 1910, S. 175.

3) H. Brunner: „Der Todtenteil . . .", S. 120 ff.

4) Ein Drittel blieb der Witwe, ein Drittel den Kindern und ein Drittel dem Verstorbenen. Vgl. Brunner: „Der Todtenteil . . .", S. 175 ff.; Haensel, in „Deutsche Zeitschr. f. Kirchenr." Bd. 19, S. 396 und E. Mayer: „Deutsche und französische Verfassungsgeschichte vom 9.—14. Jahrh.", Leipzig 1899, S. 23.

5) H. Brunner: „Der Todtenteil . . .", S. 126 ff.

Ähnlich wie das bei ursprünglich freiwilligen Zuwendungen auch sonst oft der Fall war, wurde dieses Geschenk an die Kirche mehr und mehr zu einer pflichtmäßigen Abgabe. Die Kirche begründete ihren Anspruch damit, daß ihr die Sorge für das Seelenheil eines Verstorbenen auch nach dessen Tode obliege und ihr dafür die früher dem Toten mit ins Grab gegebenen Gegenstände nunmehr allein zuständen [6]). Der übliche Weg, die Kirche zu bedenken, war die testamentarische Verfügung und die Geistlichen verstanden es dafür zu sorgen, daß der Anteil der Kirche nicht zu gering wurde.

Auch in einigen mittelalterlichen Gesetzen wird es den Erblassern zur Pflicht gemacht, der Seele, d. h. der Kirche „ihr" Teil zu geben [7]). Wie sehr sich die Kirche bemühte, ihre Abgabe zu erhalten und dafür eintrat, daß diese „lobenswerte Sitte" eingehalten wurde, weist Haensel insbesondere für England nach [8]). Mit allen zu Gebote stehenden Mitteln wurden die Erbabgaben erzwungen und man schreckte auch vor der Verhängung von schweren kirchlichen Strafen nicht zurück.

Mit der Zeit scheint man jedoch auf eine Begründung des kirchlichen Mortuariums als Seelenabgabe weniger Wert gelegt zu haben. Aus vorgefundenen englischen und deutschen Urkunden geht hervor, daß die Kirche das Mortuarium vielfach damit zu rechtfertigen pflegte, daß ihr eine einmalige Entschädigung für den der Kirche nicht oder nicht vollständig gezahlten Z e h n t e n zu entrichten sei [9]). Haensel und Brunner machen aber schon darauf aufmerksam, daß es sich bei den ersten Urkunden dieser Art um nachträgliche Fälschungen handelt. Allerdings wurde diese Begründung in England, obwohl sie jeglicher Grundlage entbehrte, wiederholt vorgebracht und hatte sich dort schließlich auch in gewissem Sinne durchgesetzt.

Neben diesem Mortuarium, das vor allem in England größere Bedeutung gewann, wurde ein vermutlich aus der Unfreiheit oder aus dem Lehnsrecht stammende Erbabgabe, das bäuerliche Mor-

6) F. Kogler: „Seelenrecht . . .", S. 184 ff.

7) Vgl. „Schwabenspiegel", hsg. von A. v. Lassberg, Tübingen 1845, Kap. 5: „Ist der vater ane geschafede vervarn, daz er nicht geschaffet hat. von varnden gute, man sol der sele ir teil geben. und danach geliche teilen unter wip und unter kint. die un uz gestiuret sint". Ähnl. in „Dem Spiegel Deutscher Leute", hsg. von I. Ficker, Innsbruck 1859, Kap. 8. — Für England vgl. P. Haensel: „Die mittelalterlichen Erbschaftssteuern . . .", in Ztschr. f. Kirchenr. Bd. 19, S. 378 ff. (Die Gesetze des Äthelstan).

8) Zeitschr. f. Kirchenr. Bd. 19, S. 290 ff.

9) So in einem englischen Konzilbeschluß aus dem Jahre 1206 (Haensel, Zeitschr. f. Kirchenr., Bd. 20, S. 18) und in einer angeblichen Urkunde Heinrichs II. für Michelsberg bei Bamberg (Brunner: „Zur Geschichte . . ." S. 19).

tuarium oder der Sterbefall erhoben. Auch über den Ursprung dieser Abgabe ist man verschiedener Auffassung. Meist wird der Sterbefall als eine Abschwächung des Herrenrechtes auf das Vermögen des Unfreien angesehen. Ursprünglich hatte nämlich der Unfreie überhaupt kein Recht auf eigenes Vermögen. Schon frühzeitig wurde jedoch der unbewegliche Nachlaß, das Hofgut, das dem Herrn gehörte, den direkten Nachkommen des Unfreien zur weiteren Bewirtschaftung überlassen[10]). Mit der Zeit ergab sich dann eine gewisse Beschränkung der Verfügungsgewalt des Herrn über das Eigentum seines Knechtes bei dessen Verheiratung[11]), und schließlich wurde dem Unfreien auch ein Teil seines beweglichen Nachlasses zur letztwilligen Verfügung belassen.

Man kann hier zwei Entwicklungsstufen unterscheiden, die Einrichtung der Erbteilung, *buteil* genannt und die des Besthauptes[12]). Entwicklungsgeschichtlich gesehen hat dann der Herr zuerst auf die Hälfte oder ein Drittel des beweglichen Nachlasses seines Knechtes zugunsten von dessen Nachkommen verzichtet und sich schließlich mit der Auswahl eines besten Stückes aus dem Nachlaß zufrieden gegeben[13]). Daher rührt auch die Bezeichnung Besthaupt für Sterbefall, im Französischen *meilleur cattel*[14]).

Brunner ist dagegen der Ansicht, daß sich der Sterbefall nicht aus der Unfreiheit und einer allmählichen Abschaffung der vermögensrechtlichen Gebundenheit der Unfreien ableiten lasse. Die Erbabgaben seien nicht von Unfreien, sondern von Schutzhörigen zuerst gezahlt worden[15]). Die Erbabgabe ist seiner Meinung nach dadurch entstanden, daß sich ein Freier in den Schutz eines Herrn oder auch der Kirche begab und verpflichtete, neben anderen Abgaben zu Lebzeiten einen bestimmten Teil seines Nachlasses für den Fall des Todes abzutreten[16]).

---

10) Vgl. A. Heusler: „Institutionen des deutschen Privatrechts", Leipzig 1885, 1. Bd., S. 138 und Mayer, a.a.O. S. 23.

11) Mayer, a.a.O., S. 23.

12) A. Heusler (a.a.O.) S. 139 glaubt, daß die Erbteilung hauptsächlich in Niederdeutschland, Westfalen zu Hause war und daß das „System des Falls" (Sterbefall) in oberdeutschen Gebieten bestand.

13) Buteil und Besthaupt haben wie Mayer nachweist, oft und lange Zeit auch nebeneinander bestanden.

14) Vgl. H. Brunner: „Zur Geschichte . . .", S. 2.

15) Also zum mindesten von Halbfreien. Vgl. Brunner: „Zur Geschichte der . . .", S. 16.

16) H. Brunner: „Zur Geschichte . . .", S. 30: „Der Sterbefall ist ein Stück des Totenteils, des Anteils, den der Tote an der eigenen Erbschaft hat. Etwas von dem, was er als vollfreier Mensch ins Jenseits mitgenommen hätte, mußte der Schutzhörige als letztes Entgelt für den bei Lebzeiten genossenen Schutz dem Schutzherrn überlassen".

Aus der Entwicklung des bäuerlichen wie des kirchlichen Mortuariums ist ersichtlich, daß es sich hier um Abgaben vom Nachlaß des Verstorbenen und nicht um eigentliche Erbschaftsabgaben handelt. Auch Brunner bestätigt, daß nach dem Sprachgebrauch der älteren Urkunden regelmäßig der Tote selbst den Sterbefall entrichten solle[17]). Trotzdem glaubt er aus der Entstehung des Sterbefalls, aus der Tatsache, daß die Abgabe von einem dem Toten gehörigen Teil der eigenen Erbschaft an den Herrn gezahlt wurde, schließen zu müssen, daß diese Abgabe keine Nachlaß-, sondern eine Erbschaftssteuer war[18]).

Der Sterbefall war also ursprünglich eine auf dem Erblasser persönlich lastende Abgabe, war Leibfall. Erst im Laufe der Zeit nahm die Abgabe einen anderen Charakter an; das Gut wurde nunmehr als fallpflichtig angesehen und das Besthaupt schließlich in eine Geldleistung umgewandelt[19]). Nunmehr wurde die Abgabe auch von Freien getragen, wenn diese ein derart belastetes Hofgut übernehmen wollten. Der Sterbefall wurde damit zu einer Handänderungsabgabe.

Es ist für die Herkunft des Besthauptes aus der Unfreiheit oder doch aus der Schutzhörigkeit kennzeichnend, daß sich in späterer Zeit vielfach Freie gegen die Entrichtung einer Handänderungsabgabe in natura wehrten und Umwandlung in eine Geldleistung verlangten[20]). Man darf hieraus wohl mit Recht folgern, daß dem Besthaupt immer noch der Gedanke einer Abhängigkeit anhaftete und von den freien Pächtern als lästig empfunden wurde. Diejenigen Autoren, die wie Grimm[21]) und Kindlinger[22]) in dem Sterbefall eine Art Gebühr für die Anerkennung der Grundherrschaft eines Herrn sehen, knüpfen daher wahrscheinlich an diese Entwicklungsstufe des Sterbefalls an.

---

17) „Zur Geschichte . . .", S. 18.

18) „Da die Herrschaft den Sterbefall vorwegnimmt, ehe der übrige Nachlaß zur Verteilung gelangt, so wäre die Abgabe nach moderner Auffassung als eine Nachlaßsteuer und nicht als Erbschaftssteuer anzusehen. Anders stellt sich der Charakter des Sterbefalls dar, wenn wir von den Vorstellungen ausgehen, die seiner Entstehung zugrunde liegen. Nach der Auffassung, die als ursprüngliche vermutet werden darf, zahlte der Tote den Sterbefall aus dem ihm selbst gebührenden Teil der eigenen Erbschaft. In diesem Lichte betrachtet, erscheint der Sterbefall nicht als Nachlaßsteuer, sondern als Erbschaftssteuer. Man darf ihn ohne Übertreibung als die älteste Erbschaftssteuer bezeichnen." (Brunner: „Zur Geschichte . . .", S. 31).

19) Brunner: „Zur Geschichte . . .", S. 11/12.

20) N. Kindlinger: „Zur Geschichte der deutschen Hörigkeit", Berlin 1819, S. 122 ff.

21) „Deutsche Rechtsaltertümer", Leipzig 1899, 4. Aufl. S. 518.

22) Kindlinger, a.a.O. S. 118.

2. DIE ERBABGABE ALS FOLGE DER AUSDEHNUNG DES VERWANDTENERBRECHTS.

Abgesehen von den Abgaben des Lehnswesens und dem Mortuarium der Kirche ist es im späteren Mittelalter noch zu der Erhebung einer weiteren „Erbabgabe" gekommen, die mit der beginnenden Ausdehnung des Verwandtenerbrechts aufs engste zusammenhängt. Während zu Beginn des Mittelalters die Erbfolgeordnung auf die nächste Deszendenz beschränkt war[23]), wurde mit der Zeit die Erbberechtigung auch auf die Seitenlinie, auf Brüder und Schwestern und deren Nachkommenschaft ausgedehnt[24]). Schließlich gab es in manchen mittelalterlichen Gesetzen überhaupt keine Beschränkung des Verwandtenerbrechts mehr[25]). Die Zulassung der Seitenverwandten als Erben wurde dann jedoch vielfach von der Zahlung eines entsprechenden Betrages abhängig gemacht, da ein solches Erbrecht, wie es in alten Hofrechten heißt, auf einer „Wohltat der Hofgemeinde" beruhe[26]).

Um etwas ähnliches handelt es sich auch bei dem sogenannten Erbkauf. Nach einigen älteren deutschen und französischen Rechtsstatuten fiel das Vermögen eines kinderlos verstorbenen Einwohners an die Wohngemeinde, wenn der Erblasser nicht schon zu Lebzeiten eine bestimmte Abgabe entrichtet und damit einem von ihm als Erben vorgesehenen Seitenverwandten ein Erbrecht erst e r k a u f t hatte[27]).

Die mittelalterlichen Erbabgaben sind für die Betrachtung der Erbschaftsbesteuerung späterer Zeiten insbesondere deshalb von Interesse, weil sich hier bereits bestimmte Abgabeformen unterscheiden lassen. Bemerkenswert sind vor allem auch die Begründungen dieser Abgaben, die wohl später verfeinert, aber im Grunde genommen doch im gleichen Sinne zur Geltung gebracht wurden.

In den europäischen Ländern ist die Besteuerung von Erbschaften seit dem Mittelalter dann verschiedene Wege gegangen. Neben den Einwirkungen mehr äußerlicher Natur und den Bestrebungen, die Erbschaftssteuern den gegebenen Steuersystemen anzupassen, läßt sich aber auch in der Art, wie die Erbschaftsbe-

---

23) Vgl. die Lex Salica, wonach z. B. nur die Söhne eines Erblassers den Grundbesitz des Vaters erben konnten, nicht aber auch Töchter oder andere männliche Verwandte.

24) K. von Amira: „Erbenfolge und Verwandtschaftsgliederung nach den altniederdeutschen Rechten", München 1874, S. 167 ff.

25) Vgl. O. Stobbe: „Handbuch des Deutschen Privatrechts", 5. Bd. Berlin 1885, S. 76.

26) Vgl. Kindlinger, a.a.O., S. 125 und Amira, a.a.O. S. 168.

27) Vgl. J. L. Klüber in Vorrede zu „Über Erbschafts-Steuer oder lachende Erben-Gebühr", Erlangen 1790, IV/V.

steuerung in dem einzelnen Land durchgeführt wurde, die Vorliebe für eine ganz bestimmte Betrachtungsweise erkennen. Während die Besteuerung von Erbschaftsanfällen in Frankreich unzweifelhaft an die alten Lehnsabgaben anknüpfte und die französische Erbschaftssteuer erst in neuester Zeit den Charakter der Handänderungsabgabe ganz verlor, bildete sich in England nach anfänglich stempelsteuerartigen und unbedeutenderen Erbschaftsabgaben ein System der Nachlaßbesteuerung heraus. War in Frankreich der Gedanke an den staatlichen Schutz des Eigentums, wozu auch die Gewähr für die ungehinderte Erbübertragung gehörte, maßgebend, so wurde von englischen Autoren vor allem der Gedanke an eine letzte summierte Steuer (back tax) vertreten.

Für Deutschland schließlich sind die zahlreichen sich eng an die Erbrechtsordnung anlehnenden Erbschaftssteuertheorien charakteristisch, was schon daraus ersichtlich ist, daß die Theorie des staatlichen Miterbenrechts in der Hauptsache eine deutsche Angelegenheit ist.

II. DIE ENTWICKLUNG DER ERBSCHAFTSSTEUERTHEORIE SEIT BEGINN DER NEUZEIT.

1. DIE STELLUNG DER HUMANISTEN, FISKALJURISTEN UND KAMERALISTEN ZUR ERBSCHAFTSSTEUER.

Zu einer ausführlichen Betrachtung der Besteuerung von Erbschaften ist es erst in der Mitte des 16. Jahrhunderts gekommen und zwar waren es die Humanisten, die auf das Vorbild der unter Augustus eingeführten römischen Erbschaftssteuer, der *vicesima hereditatium* hinwiesen. Im Jahre 1597 wurde von Nicolaus Reusner eine Schrift des Humanisten Johann Sturm, des ersten Rektors der Straßburger Universität, herausgegeben, in der dieser die Einführung einer Erbschaftssteuer in enger Anlehnung an die *vicesima* zur Finanzierung des Krieges gegen die Türken empfahl [1]).

Zur Begründung der Erbschaftssteuer wies Sturm vor allem auf die starke finanzielle Belastung des Reiches infolge der dauernden Kriege und auf die Notwendigkeit hin, für neue Einnahmequellen zu sorgen. In der schweren Kriegszeit müßte dem Vorteil des einzelnen das Wohl der Gesamtheit vorgehen. Man könnte das Erbschaftssteuergesetz je nach dem Erfordernis der Zeit wieder ab-

1) Johannes Sturm: „de bello adversus Turcas perpetuo administrando", Jena 1597.

schaffen oder einschränken, aber jetzt müßte die Abgabe zum Heile des Vaterlandes gezahlt werden. Es hat den Anschein, als ob Sturm bereits auf das Unverdiente eines Erwerbs durch Erbschaft hinweisen wollte, wenn er sich weiter dahingehend äußerte, daß es immer noch ein großes Glück für den Erbenden sei, überhaupt etwas von dem zu erhalten, was weder ihm noch den Seinen war[2]). Nach römischem Vorbild begnügte er sich damit, einen Steuersatz von 5% und nur die Besteuerung von Seitenverwandten zu empfehlen.

Es ist möglich, daß Sturm bei seinen vielfältigen Beziehungen zu Frankreich — er hielt z. B. längere Zeit Vorlesungen in Paris[2a]) — auch dort für die Einführung einer Erbschaftssteuer eingetreten ist. Unter den französischen Autoren der damaligen Zeit findet sich allerdings nur ein Hinweis bei Jean Bodin in seinen *„Six livres de la république"*, Paris 1577, ohne daß sich Bodin für die Einführung einer Erbschaftssteuer eingesetzt hätte[3]).

In England hatten sich neben den bereits erwähnten kirchlichen und feudalistischen Erbabgaben noch die *Probate*gebühren für bestimmte im englischen Erbrecht vorgesehene Urkunden eingebürgert. Daneben hat es, wie durch die Untersuchungen Haensels bestätigt wird, an Plänen zur Einführung einer Erbschaftssteuer nicht gefehlt[4]). Es ist aber ungewiß, ob die meist als 5%ige Abgaben empfohlenen Erbschaftssteuern ebenfalls dem römischen Vorbild entlehnt waren.

Die Ausführungen Sturms fanden in Deutschland bei den Fiskaljuristen größte Beachtung. Insbesondere Georg Obrecht, der als Rechtslehrer gleichfalls an der Straßburger Universität tätig war, hat, von Sturm angeregt, die Frage der Erbschaftsbesteuerung weiter verfolgt. In einer Reihe von zum Teil schon in deutscher Sprache abgefaßten Schriften weist er gleichfalls auf die Handhabung der Erbschaftssteuer im alten Rom hin, verbindet damit aber auch schon eigene Gedanken und stellt verschiedene genauer umrissene Forderungen auf.

Er will z. B. einen Unterschied gemacht haben zwischen Intestaterbschaft und Erbantritt laut Testament. Es soll in dem Willen des Erblassers liegen, einen weitläufigeren Verwandten als Erben günstiger zu stellen, ihn näher heranrücken zu lassen, als es die gesetzliche Erbfolge vorsieht. Erben über den 7. Grad hinaus

2) Sturm: „De bello . . .", Sermo tertius S. 175.

2a) Vgl. „Allgemeine Deutsche Biographie", 37. Bd. Leipzig 1894, S. 21 ff.

3) Vgl. G. Schanz: „Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer", in Finanzarchiv, 17. Jahrg. 1900, S. 45.

4) P. Haensel: „Die Erbschaftssteuer in England", in Finanzarchiv, 25. Jahrg. 1908, S. 513.

sollten, wenn sie auf Grund eines Testaments zur Erbfolge berufen werden, 5%, im anderen Fall aber 10% Steuer entrichten[5]). Auch der überlebende Ehegatte soll dann eine 10%ige Abgabe leisten, wenn er per intestato erbt und von dem Erblasser nicht ausdrücklich als Erbe im Testament eingesetzt wurde[6]).

In einer Begründung seiner Forderungen führte Obrecht aus, daß Verwandte über den 7. Grad hinaus auf Grund der erbrechtlichen Bestimmungen nicht als vollberechtigte Erben angesehen werden dürften[7]). Höchstens der Wille des Erblassers könnte ihnen zu einer solchen Stellung verhelfen .

In diesen Worten kommt eine in der Hauptsache für die ältere deutsche Erbschaftsbesteuerung charakteristische Einstellung zum Ausdruck. Die unter der Einwirkung des römischen Rechtes erfolgte Ausdehnung des Verwandtenerbrechts muß frühzeitig auf Widerspruch gestoßen sein. Die Erbabgabe war — von fiskalischen Erwägungen abgesehen — vielfach als eine Vergütung für die Zuerkennung eines Rechtes gedacht, das den Betroffenen eigentlich nicht zustehen sollte.

Außer von Obrecht wurde die Erbschaftsbesteuerung u. a. auch von Bornitz, Besold, Klock, Faust und Waremundus aufgegriffen und ihre Einführung nach römischem Muster angeregt[8]). Aber Besold wie Bornitz brachten die Erbschaftssteuer in einen Zusammenhang mit der Auswanderungssteuer (Abschoß), wonach bereits von derjenigen Erbschaft eine Steuer erhoben wurde, die außer Landes ging[9]). Dadurch wurde der Gedanke der Erbschaftsbesteuerung mit einem neuen und nicht zur Sache gehörigen Begriff vermischt.

Merkwürdigerweise wurde die Erbschaftssteuer von den deutschen Kameralisten nicht beachtet. Bei Becher sowohl als auch bei Seckendorff werden neben anderen „Lehnsgefällen" nur die sogenannten Erbzinsen erwähnt, die ähnlich wie Abgaben bei Veräuße-

5) „Wann in aufsteigender oder absteigender Linea allerdings keine weren, daß alsdann von dieser unvertestierten Erbschaft der zehende Theil des Herrn Kammer oder Aerario heimfallen solle." „Politisch Bedencken Erben aber in der zwerchlinea ultra septimum gradum Erben vorhanden und Discurs", 1618, S. 117/118 und S. 120, sowie „Constitutio von nothwendiger und nützlicher Aufstellung eines Aerarii Sancti", Straßburg 1617, X/67. — Vgl. auch Schanz, „Studien" . . ., Finanzarchiv 17. Jahrg. S. 48 ff.

6) „Constitutio", Tit. X, 71/72.

7) „Constitutio", Tit. X, 68. „. . . werden diese soweit Verwandte in causa intestati gleichsam nicht für Erben geachtet wie dann cognatorum vita, sagen die alten Rechtslehrer ultra septimum gradum vix consistit".

8) Siehe Schanz: „Studien . . .", a.a.O., S. 52 ff.

9) Christoph Besold: „Discursus de aerario publico" Frankfurt a. M., 1626, 103/3 und Jakob Bornitz: „Aerarium sive tractatus politicus de aerario sacro, civili . . ." cap. XIII, S. 57.

rungen so auch bei der Vererbung von Gütern gezahlt werden mußten [10]). Diese Handänderungsabgaben waren, wie betont wird, aber keine dem Landesherrn allein vorbehaltene „Gefälle" wie die Regalien, sondern flossen ihm in seiner Eigenschaft als Gutsherr zu. In Deutschland und in Frankreich wurde das Recht zum Verkauf eines Gutes, wie dessen Übertragung von Todes wegen als ausschließliche Herrenrechte angesehen, sodaß die „Bürgerlichen" auch dann, wenn der Boden schon ihr Eigentum war, Besitzwechselabgaben an den Herrn zahlen mußten. Solche Abgaben waren in Frankreich oft sogar höher als diejenigen, die der Besitzer eines zinspflichtigen Gutes an seinen Lehnsherrn zu entrichten hatte [11]). Bemerkenswert ist auch, daß man das französische Edikt vom Dezember 1703, worin neben dem *centième denier* die *insinuation* (Eintragungspflicht) [12]) auf alle Veränderungen unbeweglichen und beweglichen Vermögens ausgedehnt wurde, gegenüber dem Adel damit rechtfertigte, daß die neue Einrichtung eine genaue Kenntnis aller Besitzveränderungen (mutations) verschaffe und dadurch die Erhebung der herrschaftlichen Abgaben außerordentlich erleichtere [13]).

2. DIE ERBABGABE ALS „LACHENDE ERBENGEBÜHR".

Für die ältere Erbschaftssteuertheorie äußerst aufschlußreich ist auch die 1790 in Erlangen erschienene Schrift „Über Erbschafts-Steuer oder lachende Erben-Gebühr", in der neben dem nicht genannten Verfasser der Erlanger Rechtsprofessor J. L. Klüber in einer Vorrede zu Worte kommt. Interessant ist vor allem, daß der Verfasser die Rechtmäßigkeit der Erbabgabe [14]) mit der Mühelosigkeit des Erbschaftsanfalles und dem im Volke gebräuchlichen Sprichwort „Erben ist ein Glück" begründete. Daneben kommt

10) F. v. Seckendorff: „Teutscher Fürstenstaat", 5. Aufl. Frankfurt a. M. und Leipzig 1687, S. 232 und Johann J. Becher: „Politischer Discurs von den eigentlichen Ursachen des Auf- und Abnehmens der Städte und Länder", in der Bearbeitung von Gg. Hch. Zincken, Frankfurt a. M. — Leipzig-Zelle 1759. — J. v. Sonnenfels unterscheidet bei den sog. Rückfällen die Lehnseröffnungen (Handänderungsabgaben) und die Fiskalerbfolge. Die Fiskalerbfolge war ein Heimfallsrecht des Fürsten, das von den Despoten oft ausgenutzt worden sei. Vgl. „Polizey, Handlung und Finanz", Wien 1787 III. Teil: „Finanzwissenschaft".

11) Vgl. „Dictionnaire des Finances", Paris 1894 unter „Enregistrement", S. 90/91.

12) s. unten S. 66 ff.

13) „Dictionnaire . . .", S. 91.

14) Die Bezeichnung Erbschafts s t e u e r scheint ihm nicht ganz richtig zu sein, wie er auch andere Benennungen für nicht zutreffend hält.

wie bereits bei Sturm zum Ausdruck, daß das Andenken des Erblassers durch die Abgabe an die Allgemeinheit „doppelt schätzbar gemacht" werde[15]).

Diesen anratenden aber noch nicht rechtfertigenden Gründen glaubte Klüber, der Jurist, sich nicht anschließen zu können, da die angeführten Gesichtspunkte höchstens zusätzlich zur Begründung einer Erbschaftssteuer herangezogen werden könnten. Die Berechtigung, Beiträge aus dem Privateigentum der Untertanen zu erheben, leite der Regent aus der ihm übertragenen Staatsgewalt her. Soweit sonstige Einkünfte zur Bestreitung öffentlicher Ausgaben nicht ausreichten, müßte zu solchen Abgaben wie der Erbschaftssteuer gegriffen werden. „Der, welcher in gewissen Fällen sein Leben, alle Zeit aber seine Dienste dem Staat schuldig ist, kann auch umso viel mehr gezwungen werden ‚durch Abgaben bey dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaft mitzuwürken"[16]). Das Recht, eine Erbschaftssteuer zu fordern, beziehe sich außerdem auf die Gewähr der Rechtsfolge[17]).

3. DIE THEORIE DER ERBSCHAFTSSTEUER UNTER DEM EINFLUSS DER KLASSISCHEN NATIONALÖKONOMIE.

Die Entwicklung der Erbschaftsbesteuerung, deren theoretische Rechtfertigung, wie die Ausführungen Klübers gezeigt haben, teilweise schon auf einer beachtlichen Höhe stand, wurde unter dem Einfluß der Lehren des ökonomischen Liberalismus wieder stark gehemmt. Von Adam Smith, der den Erbschaftssteuern trotz vieler Einwände nicht gerade ablehnend gegenüberstand, ging die Lehre aus, daß „bleibende Steuern nur das Einkommen und nicht auch den Kapitalwert erfassen dürften". Trotzdem habe man — wie Smith feststellt — das Eigentum, das den Besitzer wechselt, schon oft besteuert und damit notwendig ein Teil des Kapitalwertes weggenommen[18]).

Unter dem Gesichtspunkt, daß die Erbschaftssteuer eine kapitalfeindliche Steuer sei und wirtschaftsschädigende Folgen nach sich ziehe, wurde die Erbschaftssteuer insbesondere von Ricardo und fast der gesamten klassisch-liberalen Schule verworfen. Auch von den deutschen Nationalökonomen wurde die Erbschaftssteuer eher bekämpft als gefördert. I. G. Hoffmann z. B. meinte, daß die Erbschaftsbesteuerung häufig keinen Gewinn für die öffentlichen

15) a.a.O., S. 18.
16) Klüber, „Vorrede", S. XXIII.
17) a.a.O., S. XXXVII.
18) "Wealth of Nations" 5 bk., chap. II, append. to art. 1 u. 2.

Kassen bedeutete, da man auf der anderen Seite an Unterstützungen oft das Zehnfache an die unversorgt gebliebenen Erben wieder auszahlen müßte[19]). Die Frage könnte immerhin zweifelhaft erscheinen „ob eine Besteuerung der Erbschaften und Vermächtnisse überhaupt und innerhalb welcher Grenzen besonders dieselben für billig zu achten sein dürfte"[20]).

Abgesehen von den gegen die Erbschaftssteuer erhobenen Einwendungen der klassischen Schule, ist die Begründung der Steuern überhaupt durch Smith im 5. Buch seines Hauptwerkes auch auf die Theorie der Erbschaftssteuer nicht ohne Einfluß geblieben. Smith wollte bekanntlich den einzelnen nur soweit zur Tragung der Staatslasten herangezogen wissen, als es dem Anteil des Besteuerten an der Leistung des Staates entsprach. Jeder einzelne sollte im Verhältnis zu seinem Interesse beisteuern[21]). Smith muß damit auch als ein Anhänger jener staatsrechtlichen Theorie betrachtet werden, die unter einem Staatsverband lediglich ein Versicherungsunternehmen (Assekuranzanstalt) versteht, an das die Staatsangehörigen als die Versicherten Prämien zu entrichten haben[22]).

Bei dem Einfluß, den Smith auf die Volkswirtschaftslehre ausgeübt hat, ist es nicht verwunderlich, daß auch seine Auffassung von den Steuern lange Zeit vorherrschend war. Das zeigte sich vor allem in England und Frankreich. Aber auch die deutsche Finanzwissenschaft, die zwar von den Fiskaljuristen und Kameralisten her eine verhältnismäßig selbständige Entwicklung durchgemacht hatte und den Lehren des ökonomischen Liberalismus weit weniger zugänglich war als die deutsche Nationalökonomie, konnte sich dem Einfluß einer solchen liberalistischen Staats- und Steuerauffassung nicht ganz entziehen. Die Folge war, daß sich in allen drei Staaten bis in die jüngste Zeit hinein die Tendenz bemerkbar machte, die Steuern als Gegenleistungen für vom Staat gewährte Vorteile zu begründen.

Unter diesem Gesichtspunkt wurde zur Rechtfertigung der Erbschaftsbesteuerung insbesondere geltend gemacht, daß der Schutz der Erbordnung sowie die Verwirklichung des letzten Willens des Verstorbenen dem Staat Kosten verursache, für die ihm die Erbschaftssteuer als Vergütung zu entrichten sei[23]).

---

19) „Die Lehre von den Steuern", Berlin 1840, S. 421

20) a.a.O., S. 425.

21) "Wealth of Nations", 5. bk., chap. II.

22) Vgl. W. Gerloff: „Steuerwirtschaftslehre", im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, S. 440.

23) So H. Rau: „Grundsätze der Finanzwissenschaft", 1. Aufl 1832, 1. Abtlg. § 327; J. Garnier: „Traité de Finances" 4. Edition, Paris 1883, S. 126

Nach einer anderen hierher gehörenden Auffassung war die Steuer ein nachträglich zu zahlendes Entgelt für den Nutzen, den der Erblasser aus der Tätigkeit des Staates gezogen hatte. Der Staat hätte sich durch sein Mitwirken bei allen wirtschaftlichen Handlungen des einzelnen ein Anspruchsrecht als stiller Teilhaber erworben. Erst die vom Staate geschaffenen wirtschaftlichen und rechtlichen Einrichtungen hätten es dem Erblasser überhaupt ermöglicht, Eigentum zu erwerben [24]).

Abgaben, die nach dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung zur Erhebung kommen, sind nach der heute gültigen Auffassung nicht als Steuern, sondern als Gebühren zu betrachten. Abweichend von dem auf individualistische Überlegungen zurückgehenden Steuerbegriff der Klassiker, hat man unter Steuern Beiträge zu verstehen, bei denen die Gewährung einer Vorteilszuwendung an den Betroffenen grundsätzlich ausgeschlossen ist. Mit den obigen Argumenten läßt sich daher heute lediglich die Erhebung von Erbschaftsgebühren rechtfertigen, deren Sätze zu den verursachten Unkosten des Staates oder dem Nutzen des Pflichtigen in einem angemessenen Verhältnis stehen müßten [25]). Sobald sich jedoch eine bestimmte Relation von Kostenprovokation und Höhe der Abgabe nicht mehr aufrecht erhalten läßt und das fiskalische Moment stärker hervortritt, hat man es schon mit einer Steuer zu tun.

Der tatsächlich schon früh zur Steuer fortgeschrittenen Entwicklung der Erbschaftsabgaben entsprechend, hat man dann später versucht, sie als Verkehrssteuer zu begründen [26]). Der Erbschafts-

---

und Leroy-Beaulieu: „Traité de la Science des Finances" 4. edit., tome I, Paris 1888, S. 510/11; „Mais quoique l'Etat doive respecter l'héritage il peut le soumettre à des droits et à des impôts, il est en effet le garant de l'exécution des volontés du mourant, c'est lui qui assure la transmission des biens du défunt au survivant il n'est que juste de lui payer pour cet important service une rénumération une sorte de prime d'assurance." — Ähnlich werden die Erbschaftssteuern auch von MacCulloch begründet. (A Treatise on the Priciples and Practical Influence of Taxation and the Funding System, London 1845, chapter VII, section II p. 288 ff.).

24) Eschenbach: „Erbrechtsreform und Erbschaftssteuer", Berlin 1891, S. 54, und H. von Scheel; „Erbschaftssteuer und Erbrechtsreform", Jena 1877, S. 45.

25) Leroy-Beaulieu hat diesen Standpunkt bis in die neueste Zeit vertreten und nicht unwesentlich dazu beigetragen, daß in Frankreich eine Progression der Erbschaftssteuersätze nach der Höhe des Vermögensanfalles bis zum Jahre 1901 unterblieb.

26) Einzelne Verfasser haben an dem Begriff Erbengebühr festgehalten. Zum Beispiel A. Schäffle: „Grundsätze der Steuerpolitik", Tübingen 1880, S. 455 ff. Auch Adolph Wagner rechnet die Gebühren noch zu den Steuern im weiteren Sinne. W. Lotz ist der Meinung, daß die erst in der neueren Zeit durchgeführte Trennung der beiden Begriffe Steuer und Gebühr

steuer sollte danach die Aufgabe zufallen, innerhalb eines Systems von Verkehrsabgaben jene beweglichen und unbeweglichen Sachen und Rechte zu erfassen, die nicht veräußert, sondern vererbt werden. Auch Schall bezeichnete so z. B. die Erbschaftssteuer als eine Vermögensverkehrssteuer.

In der neueren Zeit wurde der Gedanke der Verkehrsbesteuerung, die Nichtberücksichtigung persönlicher Momente bei der Besteuerung von Erbschaften, noch von Vocke vertreten [27]). Vocke wollte einen Abzug der Schulden bei der Festsetzung des Steuerbetrages nicht gestatten und auch die Nähe der Verwandtschaft zum Erblasser unberücksichtigt lassen.

Die Begründung der Erbschaftssteuer als Verkehrssteuer konnte sich auf die Tatsache stützen, daß eine Reihe von Staaten, darunter auch viele deutsche Einzelstaaten wie Preußen, die Erbschaftssteuer zunächst einem bereits vorhandenen Verkehrs- oder Stempelsteuersystem eingliederten. Mit den Verkehrssteuern hat die Erbschaftssteuer auch heute noch manches gemeinsam. Sie knüpft z. B. gleichfalls an einen (Rechts-) Verkehrsvorgang an, erfaßt das Steuersubjet in einem Augenblick, in dem man bare Mittel bei ihm vermutet (Geldflüssigkeitsgedanken) und stimmt mit den Verkehrssteuern schließlich noch darin überein, daß sie wie diese, eine die direkten Steuern ergänzende Funktion ausübt.

Trotzdem wird man eine solche Begründung der Erbschaftssteuer, soweit sie auch noch in der neueren Zeit Anspruch auf Gültigkeit erhebt, ablehnen müssen. Wie schon die frühe Entwicklung dieser Steuer, insbesondere die Abstufungen der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad zeigen, ist das Prinzip der Handänderungsabgabe in den einzelnen Staaten nicht gewahrt worden. In der neueren Zeit vollends sind z. B. die zahlreichen Steuererleichterungen für den Erben und die Progression der Steuersätze nach der Höhe des Anfalles mit dem Charakter einer Verkehrssteuer schwerlich in Einklang zu bringen [28]). Hauptsächlich aus politi-

„nach publizistischen Gesichtspunkten, nach Wünschen, wie etwas sein soll", erfolgt sei und nicht anerkannt werden könnte (Finanzwissenschaft, Tübingen 1929, 2. Aufl., S. 584).

27) Vocke selbst lehnt allerdings die Bezeichnung Verkehrs s t e u e r ab. Die Verkehrsabgaben könnten als Steuern nicht anerkannt werden, da von ihnen im Gegensatz zu den „übrigen direkten" Steuern weder das Prinzip der steuerlichen Gerechtigkeit, noch das der Allgemeinheit gewahrt werde. Tatsächliche Lücken im Steuersystem sollten jedoch mit den Verkehrsabgaben, wenn auch in unvollkommener Form, geschlossen werden. Eine dieser Verkehrsabgaben ist bei ihm auch die Erbschaftssteuer. („Die Abgaben, Auflagen und die Steuern", Stuttgart 1887, S. 579).

28) Schanz meint dazu, daß man die Erbschaftssteuer nicht auf das Niveau der Verkehrssteuern herabdrücken dürfe, da diese Steuern nur fiskalisch zu begründen seien und eine strenge Relation zwischen Leistungs-

schen und verfassungsrechtlichen Gründen hat man zeitweise noch in Deutschland und in den Vereinigten Staaten von Amerika an der Begründung der Erbschaftssteuer als indirekte Verkehrssteuer festgehalten. Irgendwelche Bedeutung kommt diesen Bestrebungen jedoch nicht mehr zu.

4. DIE EINWIRKUNG DES NATURRECHTS UND SOZIALISTISCHER TENDENZEN AUF DIE ERBSCHAFTSBESTEUERUNG.

Zu einer auf anderer Ebene liegenden Begründung der Erbschaftssteuer ist es in der neueren Zeit auch unter dem Einfluß des Naturrechts und den vielfach hierauf fußenden sozialistischen Lehren gekommen. Im Mittelpunkt dieser Auseinandersetzungen steht die Erbfolgeordnung, die, wie das schon bei Obrecht zum Ausdruck kommt, als zu weitgehend empfunden wird. Namentlich von sozialistischen Autoren wird eine Einschränkung, zum Teil auch vollkommene Abschaffung des Erbrechts zur Beseitigung der ungleichen Eigentumsverteilung gefordert. Die Erbschaftssteuer wird in diesem Zusammenhang zu einem Hilfsmittel, das meistens nur für den Fall vorgesehen ist, daß sich die Reformierung oder Beseitigung des Erbrechts auf direktem Wege nicht durchführen läßt.

a) Frankreich.

In Frankreich ging der Kampf gegen das Erbrecht insbesondere von den beiden Schülern St. Simons, Bazard und Enfantin aus. Nach Bazard war das Eigentum umzugestalten und namentlich diejenige Art des Privateigentums, die auf den Zufall der Geburt zurückging, zu beseitigen. Die Vorbedingungen für den wirtschaftlichen Aufstieg müßten für alle gleich sein. Deshalb wäre vor allem der Familie das Erbrecht ganz zu entziehen und dem Staat zu übertragen. An diejenigen, deren Tüchtigkeit bereits erwiesen sei, sollten die vom Staate eingezogenen Nachlässe zur Nutznießung übergeben werden [29]).

Auch Enfantin glaubte, daß das Forterben eines Vermögens in der Familie meist nicht dazu führte, wirtschaftliche Energien zu entfesseln, wie die Einrichtung der Fideikommisse zeige. Die jun-

fähigkeit und Steuer sich nicht konstruieren ließe. Artikel „Erbschaftssteuer", Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. S. 802.

29) Vgl. O. Warschauer: „Geschichte des Sozialismus und neueren Kommunismus" I. Abtlg. Leipzig 1892, S. 68/69.

gen Nichtstuer nähmen nur auf Grund der Verdienste ihrer Ahnen eine tatsächlich begünstigte Stellung ein. Von der Beseitigung der Seitenerbfolge und einer nach der Höhe des Erbteiles gestaffelten Erbschaftssteuer für Deszendenten und Ehegatten versprach er sich eine nachhaltige Belebung des wirtschaftlichen Betätigungstriebes der davon Betroffenen. Die hierbei erzielten Erträge könnten außerdem die Abschaffung der drückenden indirekten Steuern und weitere notwendige Staatsaufgaben ermöglichen [30]).

Eine Abänderung des Erbrechts wurde schließlich auch von den französischen Sozialisten Fourier und Blanc verlangt, bei denen eine solche Neuordnung jedoch im Mittelpunkt von Plänen stand, die womöglich noch utopischer waren als die der St. Simonisten [31]).

b) England.

In England stellte sich der Philosoph Bentham die Aufgabe zu untersuchen, auf welche Weise Eigentumsrecht und letzter Wille eines Verstorbenen am zweckmäßigsten durch die Gesetzgebung geregelt werden könnten. Er kam dabei zu dem Ergebnis, daß nur Ehegatten, Deszendenten und Eltern erben dürften. Der Witwe sollte nach dem Tode des Gatten eine Hälfte, den Kindern die andere Hälfte zukommen. Das Erbrecht der Eltern war dabei mehr als Heimfallsrecht gedacht und als eine Art Entschädigung für Kosten und Mühe der Erziehung. Die Seitenverwandten sollten deshalb nicht berücksichtigt werden, weil — wie Bentham ausführte — z. B. ein Oheim nicht die gleichen Rechtsansprüche stellen könnte wie Vater und Großvater. Zur Ausgleichung von Härten und um dem Erblasser die Möglichkeit zu geben, treue Freunde und Diener für ihre Anhänglichkeit zu belohnen, sollte ihm jedoch das Recht belassen werden, über die Hälfte seines Nachlasses zu verfügen [32]).

John Stuart Mill war der Ansicht, daß die Testierbefugnis sich aus dem Begriff des Eigentums herleiten ließe und daher immer dann zu respektieren sei, wenn sie nicht wie bei den Fideikommissen den zukünftgen Eigentümer binde. Den Kindern müßte ein Anspruch auf ein angemessenes Erbteil zustehen, wobei Mill etwa den bisherigen Rechtsanspruch von unehelichen Kindern für ge-

---

30) Vgl. P. Enfantin: „Die Nationalökonomie des St. Simonismus", in Hauptwerke des Sozialismus und der Sozialpolitik, 5. Heft, Leipzig 1905.

31) Vgl. O. Warschauer, a.a.O., 2. Abtlg., Fourier und 3. Abtlg. Louis Blanc.

32) Vgl. "The Works of Jeremy Bentham", gesammelt von J. Bowring, Part. II., Edinburgh 1838. Principles of the Civil Code, Part. II., Chapter II und III.

nügend hielt. Eine überreichliche Versorgung der Kinder und deren Aufwachsen im Luxus sei für sie nur von Nachteil. Einen Grund für die Beibehaltung eines Seitenerbrechts könnte er nicht finden. Wenn Kollateralverwandte wirklich Ansprüche geltend machen könnten, dann seien sie persönlicher Art und durch Vermächtnisse zu befriedigen [33]). Der Einfluß der Lehren Benthams, den Mill auch anführte, ist nicht zu verkennen.

c) Deutschland.

Die Theorie des staatlichen Miterbenrechts.

Mehr noch als in den beiden westeuropäischen Staaten hat die Aufrollung von Erbschaftsfragen in Deutschland zu umfangreichen Erörterungen Anlaß gegeben und in der Lehre vom Miterbenrecht des Staates schließlich zur Begründung der Erbschaftssteuer als der Verwirklichung eines staatlichen Erbrechts geführt. Im Gegensatz zu den Forderungen der Sozialisten ist den deutschen Autoren gemeinsam, daß sie zwar für eine Revision der Erbordnung eintreten, aber das Recht auf Eigentum und ein allerdings enger zu fassendes Erbrecht selbst nicht antasten.

Wie von Pfizer, einem um die Mitte des 19. Jahrhunderts in Deutschland einflußreichen Staatsrechtler ausgeführt wurde, müßte nach dem Naturrecht das Eigentum eines Verstorbenen dem zufallen, der zuerst davon Besitz ergreife. Jedoch sei die Vererbung des Eigentums an diejenigen, die dem Erblasser am nächsten standen, als „etwas dem natürlichen Gefühl so Entsprechendes und Billiges" zu betrachten, „daß ein positives Erbrecht in keinem auch nur halbwegs geordneten Zustande der Gesellschaft ausbleiben konnte" [34]).

Nach Pfizer ist der eigentliche Rechtsgrund des Erbrechts aber nicht der Wille des Erblassers, sondern der im Gesetz zum Ausdruck kommende Wille aller Überlebenden. Wenn nun die Gesamtheit auf das ihr zustehende natürliche Zueignungsrecht an dem Nachlaß zugunsten der Erben verzichte, so dürfte man noch nicht schließen, daß sich daraus ein Erbrecht aller Verwandtschaftsgrade herleiten ließe. Wollte man es daher vermeiden, daß die Armen zur Beseitigung der unrechtmäßig entstandenen Besitzungleichheiten schließlich einmal zu ihrem Notrecht greifen, so bliebe kein anderes Mittel übrig als die bisherige Ausdehnung des Erbrechts zu beseitigen [35]).

33) J. St. Mill: "Principles of Political Economy", bk. II, ch. II.

34) Achatius Pfizer: „Gedanken über Recht, Staat und Kirche". Stuttgart 1842, S. 62/63. Vgl. auch seinen politischen Werdegang in der Einleitung seines Werkes.

35) a.a.O., S. 63/64.

Pfizer trat dann dafür ein, daß den Seitenverwandten kein gesetzliches Erbrecht zugestanden und die Verfügung über den Nachlaß bei denjenigen, die nicht verheiratet und ohne Kinder sind, beschränkt würde. Die dem Staat hieraus fließenden Mittel sollten zur Unterstützung der Bedürftigen verwandt werden .

Ähnlich setzten sich unter den älteren deutschen und schweizerischen „Miterbenrechtler" u. a. noch Hilgard, Brater, Munzinger und Bluntschli für eine Begrenzung der Verwandtenerbfolge ein[36]). Beim Fehlen von nahen Verwandten sollte der Staat den Nachlaß eines Verstorbenen einziehen und den Erlös öffentlichen Kassen zuführen.

Die bis in die neueste Zeit in Deutschland gegen die bestehende Erbfolgeordnung erhobenen Angriffe stützen sich vor allem auf die Tatsache, daß sowohl das römische als auch das germanische und spätere deutsche Erbrecht lange Zeit nur einen kleinen Kreis von Blutsverwandten und den Ehegatten als erbberechtigt ansahen[37]). Erst Justinian hob die bisherigen Erbbeschränkungen im alten Rom auf[38]) und mit der Übernahme römischer Rechtsstatute fand auch das Justinianische Erbrecht in Deutschland wie in anderen Staaten Eingang.

Pfeiffer meint nun hieran anknüpfend, daß bisher immer das Erbrecht den „socialen Einrichtungen des betreffenden Zeitalters" gefolgt sei und sich daher auch den heutigen Verhältnissen anpassen müsse[39]). Nachdem die ehemaligen Familienverbände, die besonders in schlechten Zeiten für jeden ihrer Angehörigen sorgten, nicht mehr beständen, sei es auch nicht angebracht, im Erbrecht auf einen unbeschränkt großen Verwandtenkreis Rücksicht zu nehmen. An die Stelle der alten Sippen sei der Staat getreten und da ihm hiermit zugleich die Unterstützung aller in Not geratenen Staatsangehörigen zugefallen sei, müßte ihm auch unter Ausschluß weitläufiger Verwandten ein Teilrecht an dem Nachlaß eines jeden Verstorbenen zugebilligt werden[40]). Das Erbrecht sei nun einmal nur ein „Produkt des Staatswillens"[41]), in seiner gegenwärtigen Form höchstens eine historisch-rechtliche Kategorie und keine natürliche Ordnung[42]).

---

36) Vgl. Schanz: „Studien", Finanzarch. 18. Jahrg. S. 150 ff.
37) Vgl. O. Stobbe: „Handbuch des Deutschen Privatrechts", 5. Bd., Berlin 1885, S. 73.
38) Vgl. J. Baron: „Zur Erbschaftssteuer", in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 26, 1876, S. 290.
39) Pfeiffer: „Die Staatseinnahmen", Leipzig 1866, S. 308 ff.
40) Vgl. Scheel, a.a.O., S. 47; Baron, a.a.O., S. 289 ff.; Schanz: „Erbschaftssteuer im Hdwb. d. St., 4. Aufl. S. 798.
41) A. Wagner: „Finanzwissenschaft", 2. Teil, S. 589.
42) Vgl. Scheel, a.a.O., S. 44.

Weiter wird von den Anhängern der Theorie eines staatlichen Miterbenrechts noch darauf hingewiesen, daß die Erbberechtigung von Verwandten weiteren Grades eine nicht begründete einseitige Maßnahme darstelle. Während das Gesetz die Unterhaltspflicht auf die nächsten Angehörigen beschränke, lasse es den Vermögensübergang von Todes wegen unter Verwandten ad infinitum zu. Alimentationspflicht und Erbberechtigung müßten aber aufeinander abgestimmt sein [43]).

Die Forderungen, die von den angeführten Autoren jeweils im Anschluß an eine Kritik der Erbfolgeordnung gestellt werden, sind dann insbesondere folgende [44]):

1. Beschränkung des Intestaterbrechts auf die nächsten Verwandten. Darüber hinaus Eintrittsrecht des Staates.
2. Wachsender Anteil des Staates mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad.
3. Begrenzung der Testierfreiheit durch Schaffung eines Pflichtteilrechtes für den Staat.

Sei es nun, daß man auf direktem Wege nicht glaubt, zum Ziele zu gelangen oder den Weg der Erbschaftsbesteuerung zur Verwirklichung wenigstens eines Teiles dieser Forderungen für besonders zweckmäßig hält, jedenfalls steht die Erbschaftssteuer bei den genannten Autoren im Mittelpunkt ihres Programms. Aus der Verknüpfung von Erbrechts- und Erbschaftssteuerfragen ergibt sich, daß die Erbschaftssteuer nicht als Steuer, sondern als Miterbenrecht des Staates aufgefaßt wird.

Am deutlichsten tritt diese Auffassung bei Scheel in Erscheinung. Scheel ist der Ansicht, daß die Erbschaftssteuer in der üblichen Form als eine reelle Vermögenssteuer zu betrachten sei, die nicht aus dem Ertrag, sondern aus der Substanz eines Vermögens bezahlt werde. Deshalb müsse auch eine Erbschaftssteuer immer zu einer Zerstörung periodisch fließender Steuerquellen führen. Vom fiskalischen Standpunkt aus allein sei daher die Erbschaftssteuer nicht zu rechtfertigen. Man müsse, falls an einer Abgabe von Erbschaften überhaupt festgehalten werden soll, dafür eine Begründung verlangen, „die nicht von dem Gesichtspunkt der Steuer ausgeht“ [45]).

---

43) Baron, a.a.O., S. 288: „Schutz und Erbschaft gehen Hand in Hand, d. h., diejenigen Personen, die zueinander in einem besonderen Schutzverhältnis stehen, beerben einander ab intestato. Solch ein Schutzverhältnis umschloß die Glieder der alten römischen wie der alten deutschen Familie.“

44) Vgl. C. Krüger: „Die Erbschaftssteuer“, Tübingen 1889, S. 32, 33.

45) Scheel, a.a.O., S. 25.

Für die Abschaffung des Erbrechts in der Seitenlinie setzt sich besonders auch Baron ein. Die Erbschaftssteuer sei eine letzte Mahnung an das Familienbewußtsein und solle entweder eine Wiederkräftigung der Familie bewirken oder aber den Ablauf eines sich vollziehenden Zerstörungsprozesses beschleunigen [46]). Die Besteuerung von Aszendenten und Deszendenten begründet Baron damit, daß jeder Erbe verpflichtet sei, eine „Sühne für das verletzte Arbeitsprinzip" zu leisten. Im Erwerb einer Erbschaft, d. h. eines Vermögensteiles ohne Arbeit werde dem Grundsatz der eigenen Tüchtigkeit nicht Rechnung getragen. Der Erbe, der eine Erbschaftssteuer zahle, erfülle deshalb lediglich eine Forderung des eigenen Gewissens.

Eine besondere Stellung nimmt unter den Autoren des Miterbenrechts Adolph Wagner ein, der vor allem die sozialpolitische Funktion der Erbschaftssteuer hervorhebt. Man dürfe sich nicht auf den Standpunkt stellen, daß die auf Grund der Rechtsordnung einmal gewordene Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens etwas Feststehendes und Unantastbares sei [47]). Die sozialpolitische Bedeutung einer Steuer müsse in den Vordergrund gestellt, Privateigentumsordnung und Erbrecht den Bedürfnissen des Volkslebens angepaßt werden [48]). In der Erbschaftssteuer sieht er nicht nur ein berechtigtes Pflichtteil des Staates, sondern auch ein Mittel, um einen Ausgleich der im Laufe der Zeit gewordenen ungerechten Einkommensverteilung herbeizuführen [49]).

Wagners einseitige Betonung eines sozialpolitischen Zweckes der Steuern wird in der Finanzwissenschaft kaum noch von anderen Autoren geteilt. Trotzdem ist seine Einstellung in dieser Frage von großer Bedeutung, denn bei der Begründung eines staatlichen Erbrechts und auch weitgehender sozialistischer Forderungen hat man sich später gern auf ihn berufen, um damit den eigenen Ideen größere Geltung zu verschaffen [50]).

---

46) Baron, a.a.O., S. 291.
47) Wagner: „Finanzwissenschaft", 2. Teil, S. 574.
48) Wagner, a.a.O., S. 589.
49) Der Vollständigkeit halber muß allerdings gesagt werden, daß Wagner die Erbschaftssteuer als Verkehrssteuer auch auf andere Weise begründet. Jedoch hat er diese Rechtfertigung zugunsten der oben wiedergegebenen Begründung wieder fallen gelassen. Unter anderem erwähnt er auch, daß man die Erbschaftssteuer als „Erwerb durch Anfall oder ohne eigene wirtschaftliche Leistung des Erwerbers" rechtfertigen könnte (Finanzwissenschaft S. 556 ff. und S. 589 ff.).
50) Vgl. Shultz, W. J.: "The Taxation of Inheritance", Boston, New York 1926, S. 174/75.

d) Der Rignano-Plan.

An sozialistischen Erbschaftssteuerplänen hat es bis in die neueste Zeit nicht gefehlt. Auch die links gerichteten politischen Parteien haben immer wieder das Projekt einer radikalen Einkommens- und Vermögensbesteuerung auf dem Wege über die Erbschaftssteuer aufgegriffen und zu verwirklichen gesucht[51]). Bereits vor dem Weltkrieg trat der Italiener Rignano mit einem neuen Besteuerungsplan an die Öffentlichkeit, der eine Synthese von liberaler Wirtschaftsauffassung und den Hauptforderungen des Sozialismus darstellen sollte. Nach dem Weltkrieg brachte Rignano seine Ideen erneut zur Geltung, wobei er von der Voraussetzung ausging, daß die drohende Bolschewisierung von Staat und Wirtschaft nur durch weitgehende Zugeständnisse sozialer Art vermieden werden könnte[52]).

Man müßte zu diesem Zweck versuchen, jene Kapitalien, die, nachdem sie von Privaten geschaffen wurden, sich auch leicht durch öffentliche Körperschaften verwalten ließen, in die Hand des Staates zu bringen. Auf der anderen Seite könnte man die Richtigkeit des Grundsatzes der liberalen Schule nicht bestreiten, daß es ein Unglück bedeute, die Produktion selbst öffentlichen Organen zu überantworten, da dies die Gefahr einer Bürokratisierung in sich trüge. Die Erzeugung der Güter und die Ansammlung neuen Kapitals sei der Privatanregung zu überlassen und sogar noch durch geeignete Maßnahmen zu fördern.

Ähnlich wie Enfantin und Mill will Rignano durch Wegnahme und Besteuerung den Arbeitseifer und Spartrieb der einzelnen beleben. Das Eigentum müßte nur eine genügend lange Zeit hindurch geschützt bleiben, so, daß das Interesse am Sparen nicht beeinträchtigt würde.

Bisher habe man die Erbschaften verschieden hoch nach dem Verwandtschaftsgrad und der Größe des Anfalls besteuert. Seiner Meinung nach müßten Erbschaften jedoch danach besteuert werden, ob sie aus eigener Arbeit des Erblassers stammen oder bereits vererbt wurden. Bei der gegenwärtigen Handhabung der Erbschaftsbesteuerung fehle den Erben eines großen Vermögens jeglicher Anreiz es noch zu vermehren. Das könnte dadurch geändert werden, daß der Staat dem Erblasser das volle Verfügungsrecht

---

51) Vgl. Das Erfurter Programm der deutschen Sozialdemokraten und das Kommunistische Manifest.

52) Den folgenden Ausführungen liegt in der Hauptsache der Aufsatz Rignanos „Zur Frage der wirtschaftlichen Demokratisierung" zugrunde. Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik, 50. Bd., Tübingen 1923, S. 222 ff. Zur weiteren Unterrichtung kann auf die Dissertation von Antweiler: „Erbschaftssteuer und soziale Reform", Köln 1933 verwiesen werden.

über ein bereits geerbtes Vermögen entziehe, und nur einen Teil dieses Vermögens zur weiteren Vererbung zulasse. Das Verfügungsrecht des Erblassers müßte um so mehr beschränkt werden, je entfernter der Ursprung des ihm durch wiederholte Erbübertragungen zugefallenen Vermögens wäre. Die Sorge um die eigene Nachkommenschaft müßte auch den reichen Erben veranlassen, neues Vermögen von sich aus zu schaffen. In der Gesamtheit gesehen, hätte diese Politik des Staates eine Vermehrung der wirtschaftlichen Güter zur Folge.

Rignano schlägt dann vor, Erbschaften nach der Anzahl der Vermögensübertragungen progressiv zu besteuern; Erbschaftsvermögen, das vom Vater geschaffen wurde, sollte steuerfrei sein, alles Vermögen, das aus der Tätigkeit des Großvaters herrührt, zu 50% und der noch vom Urgroßvater stammende Vermögensteil ganz weggesteuert werden. Nach drei Generationen wäre demnach ein Familienvermögen, das nicht durch wirtschaftliche Betätigung ergänzt wurde, ganz auf den Staat übergegangen. Die öffentliche Wirtschaft würde dann schon bald von der Steuerwirtschaft abgehen und ihre Mittel in Zukunft nur noch aus den Erträgen der so hereingenommenen Güter beziehen können. Als letztes Ziel schwebt dabei Rignano zweifellos eine kollektivistische Wirtschaftsordnung vor.

Bei der Kritik des Rignano-Planes ist vor allem darauf hinzuweisen, daß die Erbschaftssteuer für den beabsichtigten Zweck, eine Kollektivierung des Privateigentums durchzuführen, denkbar ungeeignet ist. Viel besser würde sich dazu jede einfache Wegnahme oder rigorose Einkommensbesteuerung eignen[53]). Ein Staat, der eine solche Erbschaftssteuer erhebt, müßte damit rechnen, daß er in den Besitz eines „Sammelsuriums von Rechten und Sachen“[54]) kommt, von Dingen, die er nicht verwerten und wirtschaftlich nicht nutzbar machen kann. Der Reinertrag z. B. aus den auf dem Wege der Erbschaftsbesteuerung erworbenen und über das ganze Staatsgebiet verstreut liegenden Grundstücke wird, wenn er die teueren Verwaltungskosten überhaupt noch übersteigt, immer niedriger sein, als wenn sich die gleichen Grundstücke in den Händen Privater befinden.

53) Vgl. den Artikel von Paul Haensel: “The Proper Sphere of Death Taxes“, in The Annals of the American Academy of Political and Social Science, January 1936.

54)L. Einaudi: „Moderne Tendenzen der italienischen Theorie und Praxis in der Erbschaftsbesteuerung“, in „Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart“, 4. Bd. Wien 1928, S. 265. — Auch in sozialistischen Kreisen war man schon der Meinung, da es wohl bessere Wege zur Sozialisierung der Produktionsmittel gibt. Vgl. A. Südekum: „Reichsfinanznöte und Erbschaftssteuerfragen“, in Soziale Monatshefte, 9. Jahrg. 1905.

Außerdem ist die Progression der geplanten Steuer viel zu sprunghaft ansteigend; sie muß immer zur Konfiskation privaten Eigentums führen, da die Neubildung von Vermögen mit der Besteuerung nicht gleichen Schritt zu halten vermag. Viele Inhaber kleinerer Vermögen, z. B. Beamte mit nur beschränktem Einkommen sind überhaupt nicht in der Lage, durch Arbeiten und Sparen neues Vermögen zu schaffen.

Es ist auch nicht richtig, daß die Rignanosche Erbschaftssteuer zu dem gewollten wirtschaftlichen Aufschwung führt und den Spartrieb fördert. Das ist zunächst wahrscheinlich nicht der Fall bei denen, die keine Nachkommen hinterlassen. Aber auch bei den Eigentümern großer Vermögen mit Nachkommen spielt das Moment der Trägheit eine große Rolle. Einaudi führt dazu aus, daß erfahrungsgemäß den Generationen, die ein Vermögen erarbeitet haben, immer Generationen folgen, die insbesondere zur Verwaltung überkommenen Reichtums befähigt sind und daß hiernach wieder Generationen kommen werden, denen die beiden erstgenannten Fähigkeiten abgehen und unter denen das vorhandene Vermögen aufgezehrt wird[55]). Die von Rignano vorgeschlagene Besteuerungsreform würde aber schon bei der zweiten Generationsreihe zur Auflösung eines Vermögensstockes führen.

Außer den hier gegen den Erbschaftssteuerplan Rignanos angeführten Bedenken könnten noch weitere genannt werden. Aber schon aus der obigen Widerlegung seiner Ideen geht hervor, daß die Steuer höchstens als ungeeignetes Mittel zur Kollektivierung privaten Eigentums angesehen werden kann. Eine Erörterung hierüber fällt aber aus dem Rahmen dieser Abhandlung heraus.

e) Kritik der Theorie des staatlichen Erbrechts.

Alle Autoren, die in der Erbschaftsbesteuerung nur ein Mittel zur Abschaffung oder Begrenzung des Erbrechts sehen, gehen von der Voraussetzung aus, daß die Erbschaftssteuer in der Hauptsache einen anderen Zweck zu erfüllen hat als den, Finanzmittel zu sein. Gleichzeitig verbinden einige damit den Gedanken, daß sich eine Lenkung oder sogar Umformung der bestehenden Wirtschaftsordnung über das Finanz- und Steuerwesen eines Landes leichter und reibungsloser bewerkstelligen lasse als durch direkte Eingriffe. Es wurde bereits erwähnt, daß auch Adolph Wagner auf diesem

55) Einaudi, a.a.O., S. 270. — Ähnlich auch Schumpeter Artikel: „Erbschaftssteuer", im Deutschen Volkswirt 1928, Heft 4: „Die industriellen Vermögen zerstäuben in der Regel in drei Generationen auch ohne freundliche Hilfe des Steuerfiskus."

Standpunkt steht[56]) und als finanzwissenschaftliche Autorität zur Rechtfertigung derartiger Besteuerungspläne gern herangezogen wird.

Nun unterliegt es allerdings keinem Zweifel, daß die Steuern als historisch-rechtliche Erscheinungen in den einzelnen Zeitabschnitten eine verschiedene Bedeutung gehabt haben. Aus den freiwilligen Abgaben, den „guthertzigen Beysteuren", wie sie von Seckendorff genannt werden[57]), wurden Zwangsabgaben; aus den außerordentlichen Zuschüssen zur Befriedigung staatlicher Bedürfnisse, für die „andere Gefälle" nicht ausreichten, wurden im Laufe der Zeit ordentliche Beiträge und Hauptstützen der öffentlichen Wirtschaften. Heute werden die Steuern allgemein als die der gegenwärtigen Staats- und Wirtschaftsverfassung am besten entsprechenden öffentlichen Bedarfsdeckungsmittel angesehen[58]).

Zu beobachten ist wohl auch in der neueren Zeit, daß die Steuern mehr und mehr zu einem Instrument der Wirtschafts- und Sozialpolitik geworden sind. In der Gegenwart wird es als selbstverständlich angesehen, daß die öffentliche Wirtschaft, abgesehen von ihrer finanziellen Funktion, auch anderen wichtigen Staatszielen zu dienen hat. Beispiele dafür sind das neue deutsche Einkommensteuergesetz, in dem wirtschaftliche, soziale und bevölkerungspolitische Gesichtspunkte eine wichtige Rolle spielen und die neuere französische Erbschaftsbesteuerung als Mittel, dem dauernden Geburtenrückgang entgegenzuwirken.

Es wäre nun aber nicht richtig, hieraus den Schluß ziehen zu wollen, daß die Steuern heute in der Hauptsache andere als fiskalische Zwecke zu erfüllen hätten. Nach wie vor sind die Steuern vor allem Finanzbedarfsdeckungsmittel. In der neueren Zeit sind sie bei dem durchweg gestiegenen Geldbedarf in den einzelnen Staaten und dem Fehlen anderer geeigneter Einnahmequellen sogar meistens fiskalischer geworden, wenn man auch durch weitgehende Rücksichtnahme auf wirtschaftliche und soziale Verhältnisse bemüht ist, die Steuerlast für den einzelnen in erträglichen Bahnen zu halten .

Aus dieser Tatsache aber ergeben sich für die Theorie der Steuern überhaupt sowie für die Rechtfertigung der Erbschaftssteuer bestimmte Folgerungen. Ist nämlich die Erbschaftssteuer ebenfalls — und das kann auf Grund ihrer geschichtlichen Entwicklung behauptet werden — vor allem finanzielles Mittel, dann muß

56) Vgl. insbesondere seine Abhandlung „Über soziale Finanz- und Steuerpolitik" im Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik, 4. Bd. 1891.
57) „Teutscher Fürstenstaat", S. 448.
58) Vgl. Gerloff, W.: „Steuerwirtschaftslehre" im Handbuch der Finanzwissenschaften, I. Bd. S. 47

sie wie jede andere Steuer auch als solches begründet werden. Es bedarf heute wohl keiner Erörterung mehr, daß dem Staate kraft seiner Hoheitsfunktion das Recht zusteht, Steuern auszuschreiben, damit er seine im allgemeinen Interesse liegenden Aufgaben überhaupt erfüllen kann. Steuern im einzelnen gelten aber ihrem geschichtlichen Charakter entsprechend dann allein als gerechtfertigt, wenn sie den herrschenden Besteuerungsgrundsätzen angepaßt sind. Eine Steuer als Ersatz für eine anderweitige gesetzliche Regelung auffassen und begründen zu wollen, hieße ihren finanziellen Zweck verkennen.

Es ist für die Kritik der oben wiedergegebenen Erbschaftssteuertheorien unwesentlich, ob man das Erbrecht als eine Schöpfung des Staates ansieht oder der Ansicht ist, daß die Idee dieses Rechtes aus der Gemeinschaft geboren wurde. Maßgebend ist, daß der Gedanke des Erbrechts im Gesetz seinen Niederschlag gefunden hat und daß auch nur auf dem Wege der Erbrechtsreform eine Änderung erfolgen kann. Eine Reihe von Rechts- und Finanzwissenschaftlern ist auch schon, ohne einer angemessenen Begrenzung des bestehenden Erbrechts in Deutschland die innere Berechtigung abzusprechen, für eine klare Trennung von Erbrechts- und Steuerfragen eingetreten [59]). Auch Scheel muß zugeben, daß die Erbschaftssteuer von altersher als fiskalische Abgabe betrachtet wurde [60]). Da er sie aber als Steuer nicht rechtfertigen zu können glaubte, suchte er sie in Verbindung mit dem Erbrecht zu begründen. Folgerichtiger wäre es dann aber gewesen, die Besteuerung von Erbschaften überhaupt abzulehnen. Dieser Auffassung hat z. B. Schall treffend Ausdruck gegeben, wenn er behauptet: „Man muß entweder die Erbschaftssteuer als Steuer finanzwissenschaftlich zu begründen versuchen oder man muß auf die Erbschaftssteuer überhaupt verzichten“ [61]).

---

59) Vgl. z. B. Gerloff, W.: „Matrikularbeiträge und direkte Reichssteuern“, in Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 234/35, Jahrg. 30, 1908: „Aus ethischen und sozialpolitischen Motiven ist eine vernünftige Beschränkung des Erbrechts zwar sehr erwünscht, wenn aber jene Motive an sich nicht stark genug sind, den idealen und sozialen Prinzipien den Sieg zu verschaffen, dann dürfen auch aus rein finanziellen oder richtiger fiskalischen Gründen derartige Maßnahmen nicht befürwortet werden.“ Außerdem A. v. Miaskowski: „Das Erbrecht und die Grundeigentumsverteilung im Deutschen Reich“, in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Nr. 20 und H. Geffken: „Erbrecht und Erbschaftssteuer“, in Jahrbuch für Gesetzgebung usw., 5. Jahrg. 1881, die beide auch den ihrer Meinung nach zu weitgehenden Forderungen der Anhänger eines Staatserbrechts auf dem Gebiete des Erbrechts selbst entgegengetreten sind.

60) a.a.O., S. 10.

61) Schall: „Verkehrs- und Erbschaftssteuern“, im Handbuch der Politischen Oekonomie, 3. Bd. 1. Halbbd. S. 737.

Auf die Erbschaftssteuergesetzgebung übte die Theorie des staatlichen Miterbenrechts nur geringen Einfluß aus. Zwar versuchte Harcourt in England seine Reform der Erbschaftssteuergesetze 1894, die auch eine Verschärfung der bisherigen Besteuerung brachte, mit dem Recht des Staates auf einen gewissen Teil des Nachlasses zu begründen, da es im Ermessen des Staates liege, die Bedingungen und Einschränkungen, unter denen eine Verfügung von Todes wegen gestattet wird, vorzuschreiben. Der Spott und das Gelächter über seine Ausführungen im Unterhaus und die Tatsache, daß Harcourt in der Folgezeit nicht mehr wagte, seine sich wahrscheinlich auf John Stuart Mill stützende Ansicht zu verteidigen, zeigen jedoch zur Genüge, daß der Theorie des staatlichen Erbrechts in England kaum Bedeutung beigemessen wird [62]).

Auch in Frankreich versuchte man, dem Gedanken einer Beteiligung des Staates an der Erbschaft rechtlich Geltung zu verschaffen. Nachdem die Kammer einen diesbezüglichen Antrag bereits im Jahre 1920 abgelehnt hatte, wurde der Vorschlag nach Annahme durch die Finanzkommission im Februar 1926 wiederholt. Aber auch dieses Mal wies die Kammer den Entwurf zurück [63]).

Noch am nachhaltigsten wirkte sich die Miterbenrechtstheorie in Deutschland aus. Bereits wenige Jahre vor dem Weltkrieg und dann besonders während des Krieges war eine lebhafte Tätigkeit zugunsten einer Einschränkung der Erbrechtsordnung zu beobachten [64]). Aber erst neuerdings scheinen diese Bemühungen, wie aus einer im Jahre 1938 veröffentlichten Denkschrift der Akademie für Deutsches Recht: „Die Ordnung der gesetzlichen Erbfolge“ [65]), hervorgeht, zu einem nachträglichen Erfolg zu führen.

In der Denkschrift wird vorgeschlagen, das Verwandtenerbrecht auf die drei ersten Parentelen [66]) zu beschränken und beim Fehlen solcher Verwandten das Reich als Erbe treten zu lassen, das damit nicht nur die Vorteile, sondern auch die Nachteile eines

62) Vgl. Haensel: „Die Erbschaftssteuer in England“, Finanzarchiv 25. Jahrg., S. 565 ff.

63) Vgl. E. Allix: „Traité élémentaire de Science des Finances“, Paris 1925, 5. édit. p. 637.

64) Vgl. G. Bamberger: „Erbrecht des Reichs und Erbschafts-Steuer“, Berlin 1917 und den im „Grenzboten“ am 27. 11. 1912 veröffentlichten Aufruf: „Für das Erbrecht des Reichs“, der von einer Reihe von namhaften Persönlichkeiten auf dem Gebiete der Volkswirtschaftslehre sowie der Rechts- und Statswissenschaften unterzeichnet wurde. Abgedruckt auch als Anhang zu Bambergers: „Erbrecht des Reichs und Erbschaftssteuer“.

65) 2. Denkschrift des Erbrechtsausschusses der Akademie für Deutsches Recht, Tübingen 1938.

66) Bei der Parentelenordnung richtet sich die Verwandtschaftsnähe und Erbfolge danach, welche Voreltern gemeinsam sind.

Erben zu tragen hätte. Es verdient hervorgehoben zu werden, daß der Erbrechtsausschuß der Akadmie für Deutsches Recht bei der geplanten Neuordnung eine Verknüpfung von erbrechtlichen und fiskalischen Zielen in Erwägung gezogen hat. Insbesondere das Heimfallsrecht des Staates als erbrechtliche Angelegenheit wird mit der Erbschaftsbesteuerung in einen engen Zusammenhang gebracht. Immerhin hält es der Ausschuß aber doch für richtiger, die Beteiligung des Staates an den Erbschaften auf dem Wege einer echten Erbbeteiligung zu verwirklichen. Die rein fiskalischen Belange des Staates sollen dagegen weiterhin durch die Erbschaftssteuer gewahrt werden.

III. DIE BEGRÜNDUNG DER ERBSCHAFTSSTEUER IN DER NEUEREN ZEIT.

Die neuere Entwicklung der Erbschaftssteuer ist gekennzeichnet durch eine stärkere Subjektivierung. Neben den Einkommen- und Vermögenssteuern und zum Teil auch als Ersatz dafür wurde die Erbschaftssteuer immer mehr zu einer direkten Personalsteuer ausgebaut. Dieser Tatsache suchte man auch bei der Begründung der Erbschaftssteuer Rechnung zu tragen. Während die Theorie des staatlichen Miterbenrechts doch nur auf einen bestimmten Kreis beschränkt war, ging man nunmehr, dem als richtig anerkannten Grundsatz folgend, daß alle Steuern, namentlich aber die direkten, der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen entsprechen sollten, auch bei der Begründung der Erbschaftssteuer von dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aus. Daneben wurde die Erbschaftssteuer nach einer namentlich von Fr. J. Neumann vertretenen Ansicht auch mit dem Prinzip des Opferausgleichs begründet. Am nachhaltigsten wirkte sich die Schanzsche Begründung als Bereicherungssteuer aus.

1. DIE BEREICHERUNGSTHEORIE VON SCHANZ.

Nach Schanz bedeuten Erbschaften und Legate in erster Linie eine Bereicherung für ihre Empfänger und damit einen Zuwachs von Leistungsfähigkeit [1]). Diese Bereicherung, in der sich eine gesteigerte Steuerkraft zeige, werde von der Erbschaftssteuer nur

1) Siehe „Erbschaftssteuer", im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. und „Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer", in Finanzarchiv, 18. Jahrg. 1900.

ebenso getroffen wie andere Erwerbungen aus Arbeit und sonstiger wirtschaftlicher Tätigkeit durch die Einkommen- und Ertragsteuern. Insoweit macht Schanz, entsprechend seiner Vermögenszugangstheorie, nach der alle innerhalb eines bestimmten Zeitraumes eingehenden Reinvermögen Einkünfte sind, keinen Unterschied zwischen der Besteuerung von Einkommen und von Erbschaften. Beides könnte im Rahmen eines Steuergesetzes durchgeführt werden. Sogar das Unverdiente und Zufällige des Erwerbs durch Erbschaft könnte, ähnlich wie das bei Konjunktur- und Lotteriegewinnen möglich wäre, durch eine entsprechende Progression der Steuersätze erfaßt werden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß sich die Erbschaftssteuer bisher als selbständige Steuer entwickelt habe, hält er es aber dann doch für angebracht, es dabei bewenden zu lassen [2]).

Das Prinzip der Bereicherungssteuer wird aber von Schanz zugunsten der Deszendenten und Ehegatten wieder stark abgeschwächt. Dieser Gruppe von Erben müßten bei der Bemessung der Steuersätze Zugeständnisse gemacht werden, denn einmal hätten sie oft schon bei der Bildung des Vermögens mitgewirkt und dann bedeute der Tod des Familienvaters für sie meistens eine Verringerung ihrer Einkommensmöglichkeiten. In der höheren Besteuerung der übrigen Verwandten hat, seiner Ansicht zufolge, die Auffassung ihren Niederschlag gefunden, daß den Verwandten über den ersten und zweiten Grad hinaus ein Erbrecht eigentlich nicht zukomme. Nur in der engen Verknüpfung von Erbrechtsordnung und Erbschaftssteuer könnte die Tatsache der zusätzlichen Besteuerung entfernterer Verwandten ihre Erklärung finden.

Schanz hat den Zusammenhang von Erbrecht und Erbschaftssteuer immer wieder hervorgehoben und andere Versuche zur Begründung der Progression nach dem Grade der Verwandtschaft bis zuletzt zurückgewiesen [3]).

Mit einer ähnlichen Begründung wie Schanz tritt auch U. Hoffmann für die Erbschaftssteuer ein. Die Besteuerung dürfte aber erst einsetzen, wenn die Bereicherung auch eine ausreichende Steigerung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers zur Folge habe [4]).

2) Als eine besondere Form der Einkommensbesteuerung betrachtet auch Adams die Erbschaftssteuern. (The Science of Finance, New York 1898, S. 360/61). Die im Verhältnis zur Einkommensteuer höheren Steuersätze rechtfertigt er mit dem nichtperiodischen Charakter des Einkommens und des zufälligen Erwerbs.

3) „Ohne Zurückgreifen auf die Erbrechtsordnung ist m. E. die Abstufung nach Verwandtschaftsgraden nicht ernstlich zu begründen." (Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. S. 803).

4) U. Hoffmann: „Die Nachlaßsteuer mit dem Wehrsteuerzuschlag und das staatliche Erbrecht", in Annalen des Deutschen Reichs, Jahrg. 1908, S. 879 ff.

Eine solche Steigerung der Leistungsfähigkeit liege nicht nur im Unverhofften und Unverdienten eines Erschaftsanfalles, sondern auch in der Höhe des Erwerbs. Unter diesem Gesichtspunkt sei auch die Mitbesteuerung von Abkömmlingen und Ehegatten zu rechtfertigen.

Aus der richtigen Erkenntnis heraus, daß die Steuer auf Erbschaften mit der Besteuerung von Einkommen und Besitz in einen Zusammenhang gebracht werden muß, sieht Bredt in der Erbschaftssteuer nur einen weiteren Bestandteil der direkten Steuern, die zusammen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verwirklichen [5]).

2. DIE BEGRÜNDUNG DER ERBSCHAFTSSTEUER NACH DEM OPFERPRINZIP.

Neumann hat sich bei der Begründung der Erbschaftssteuer gegen den seiner Meinung nach unzulänglichen Begriff der Leistungsfähigkeit gewandt. Nicht die Leistungsfähigkeit entscheide bei der Besteuerung, sondern nur die Größe des mit der auferlegten Leistung verbundenen Opfers. Die Leistungsfähigkeit sei lediglich ein Mittel, um das Ziel des gleichen Opfers zu erreichen. „Es kann also auch gegenüber den Erbschaftssteuern im Grunde nur ein Ziel sein: eine etwa gleich schwere Opfer zumutende Abgabe" [6]). Opferausgleich müßte wie bei jeder Steuer zum mindesten erstrebt werden.

Auch bei Schall steht der Gesichtspunkt einer möglichst gleichmäßigen Lastenverteilung im Vordergrund. Die Erbschaftssteuer sei „eine allgemeine Vermögenssteuer in Verkehrssteuerform" [7]), die wie die Besteuerung von Erwerbs-, Verbrauchs- und Nutzvermögen zu einer gleichmäßigeren Verteilung der Steuerdruckpunkte beitrage.

Zur Begründung der Steuerprogression nach dem Verwandtschaftsgrad weist Neumann darauf hin, daß ein Erbe mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad mit immer geringerer Sicherheit auf den Erbanfall rechnen könnte, sodaß von einem Seitenverwandten ein relativ größeres Steueropfer verlangt werden müßte als von dem Sohn oder Enkel eines Verstorbenen [8]). Schall dagegen beur-

---

5) J. V. Bredt: „Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit", Leipzig, 1912, S. 165.

6) Fr. J. Neumann: „Nach dem Vermögen des Erben klassifizierte Erbschaftsteuern", in Annalen des Deutschen Reichs, Jahrg. 1909, S. 422.

7) Schall, a.a.O., S. 738 f.

8) a.a.O., S. 422.

teilt diese Steuerprogression unter dem Gesichtspunkt einer Beteiligung an dem Erwerb des Nachlaßvermögens. „Je entfernter der Verwandtschaftsgrad ist, desto weniger ist die Hinterlassenschaft von den Erben durch eigene Anstrengung oder Entbehrung miterworben, desto leichter fallen die in der Steuer dem Interesse des Ganzen gebrachten Vermögensopfer, desto höher muß die Steuer gegriffen werden, um als gleich empfunden zu werden“ [9]).

3. STELLUNGNAHME.

a) Die Erbschaftssteuer als Ergänzungssteuer zur Erfassung eines unentgeltlichen Erwerbs.

Die Funktion, die den Erbschaftssteuern heute in den einzelnen Steuersystemen zufällt, richtet sich danach, welche anderen Steuern, insbesondere welche direkte Steuern neben ihr noch zur Erhebung kommen. Beim Fehlen einer Einkommen- oder Vermögenssteuer wird die Erbschaftssteuer z. B. als Ersatz für diese Steuern herangezogen. Man beschränkt sich dann darauf, ein Vermögen, bezw. die Quelle von Einkünften, in dem Augenblick zu erfassen, in dem es auf einen neuen Besitzer übergeht. Der Besteuerte entrichtet in diesem Fall an Stelle einer sonst in bestimmten Zeiträumen fällig werdenden Einkommen- oder Vermögenssteuer eine Abgabe für die Zeit seines Lebens im voraus.

Abgesehen von den schweren Bedenken, die gegen die Verwirklichung einer solchen „Einsteuer“ vom Standpunkt der Steuerverteilung immer erhoben werden müssen ,hat die Erbschaftssteuer als Ersatz für eine anderweitige direkte Besteuerung den großen Nachteil, daß sie im Gegensatz zu den laufend erhobenen Personalsteuern ihrer Steuerberechnung nur einen einzigen Zeitpunkt zugrunde legt und nur an das Vermögen anknüpft, das vererbt wird. Dieser der Erbschafts- wie auch der Nachlaßbesteuerung nun einmal anhaftende Makel muß sich immer dann besonders nachteilig bemerkbar machen, wenn andere ausgleichende direkte Steuern fehlen.

Wenn man hiernach der Erbschaftssteuer wegen der einseitigen Belastung der Steuersubjekte skeptisch gegenüberstehen muß, so wird man zu einer anderen Beurteilung dieser Steuer dann kommen, wenn man sie, wie das auch in der Praxis vielfach der Fall ist, als eine Ergänzung der Einkommensbesteuerung betrachtet.

Ähnlich wie man zwecks schärferer Erfassung großer Einkommen zur Progression der Einkommensteuersätze geschritten ist, hat

9) a.a.O., S. 740.

man auch der Forderung nach einer höheren Belastung des sogenannten fundierten oder gesicherten Einkommens entweder durch besondere Steuersätze innerhalb der Einkommensteuer selbst oder durch Einführung einer ergänzenden Steuer (in Deutschland Vermögenssteuer) Rechnung getragen.

Als eine derartige ergänzende Besitzsteuer muß auch die Erbschaftssteuer aufgefaßt werden. Sie besteuert die besondere Steuerkraft des Erben im voraus durch Wegnahme eines Bruchteiles von jenem Vermögen, das für ihn zu einer dauernden Quelle verhältnismäßig gesicherten Einkommens wird[10]). Eine solche Vorwegentnahme entspricht den gleichen Gründen steuerlicher Gerechtigkeit, die in Deutschland zu einer Höherbelastung fundierter Bezüge durch eine Vermögenssteuer geführt haben. Im Gegensatz zur Vermögenssteuer, die auch solches Vermögen besteuert, das durch Arbeit erworben wurde und aus Ersparnissen stammt, beschränkt sich die Erbschaftssteuer auf die Erfassung eines ohne eigenen Zutuns erworbenen Vermögens.

Das der Erbschaftssteuer zugrunde liegende Moment ist somit in der Besteuerung des unentgeltlichen Erwerbs zu sehen. Hieran muß in erster Linie eine stichhaltige Begründung dieser Steuer anknüpfen. Adolph Wagner und Schanz haben bereits darauf hingewiesen, ohne dies aber zu dem Kernpunkt ihrer Erbschaftssteuertheorie gemacht zu haben.

Im Grunde genommen beruht die Besteuerung von Erbschaften ebenso wie die Progression der Steuersätze bei den höheren oder fundierten Einkünften auf dem Prinzip des Opferausgleichs und letzten Endes auf einer Anerkennung der subjektiven Wertlehre[11]). Man geht hierbei von der Überlegung aus, daß ein Erbschaftsvermögen subjektiv geringer eingeschätzt wird als ein gleich großes, erarbeitetes Vermögen. Damit das Steueropfer von allen möglichst gleich schwer empfunden wird, ist bei der Besteuerung von Vermögen deshalb ererbtes Vermögen zusätzlich zu belasten. Das geschieht durch die Erbschaftssteuer[12]).

---

10) Ähnlich begründet auch Schaeffle seine „Erbengebühr" als Besteuerung der höheren Durchschnittssteuerkraft des Vermögensbesitzes; a.a.O., S. 509.

11) Vgl. Gerloff, W.: „Steuerwirtschaftslehre" im Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Bd. S. 464.

12) Man muß sich darüber im klaren sein, daß eine solche Argumentation der Erbschaftssteuer nur geringen Spielraum läßt. Andererseits sind jedoch die zahlreichen Einwendungen gegen diese Steuer, von denen noch ausführlicher die Rede sein wird, nur dann zu widerlegen, wenn man sich mit einer gewissen Beschränkung der Steuerpflicht begnügt. Auch die Schanzsche Auffassung, in der Erbschaftssteuer eine Art Sondereinkommensteuer zu sehen, läßt sich nur vertreten, wenn man den Einkommensbegriff

b) Die Progression der Erbschaftssteuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad.

Während sich die in der Praxis übliche Progression der Erbschaftssteuersätze nach der Höhe des Anfalls sowie eine — zeitweise in Deutschland und Italien durchgeführte — Progression der Sätze nach dem bereits vorhandenen Eigenvermögen als eine Verwirklichung des Opferprinzips innerhalb der Erbschaftssteuer selbst rechtfertigen lassen, trifft dies bei der ebenfalls gebräuchlichen Abstufung der Steuersätze mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad nicht zu. Die zur Begründung der Verwandtenprogression vielfach unter Berufung auf das Opfer- oder Leistungsfähigkeitsprinzip vorgebrachten Argumente erweisen sich nicht als stichhaltig. Man kann den Erwerb aus Erbschaft einmal nur als unentgeltlich, bei Seitenverwandten auch noch als unverdient und als Glückszufall betrachten. Diese Begriffe lassen sich jedoch nicht steigern und es kann nicht ein Unterschied gemacht werden, ob die Erbschaft an einen Vetter zweiten oder dritten Grades fällt.

Zugegeben werden muß, daß bei den nächsten Angehörigen besondere Verhältnisse vorliegen. Kinder und Ehegatten waren am Zustandekommen eines Vermögens oft nicht unwesentlich beteiligt und müssen beim Tode des Vaters — von den Kindern, die bereits auf eigenen Füßen stehen abgesehen — auch auf den Ernährer verzichten. Wenn man diese Erben daher geringer besteuert als andere Verwandten und Nichtverwandten, so läßt sich dagegen nichts einwenden.

Aber schon von den Geschwistern ab können die Erben in der Regel die gleichen Gesichtspunkte nicht mehr zu ihren Gunsten geltend machen. Recht selten wird es der Fall sein, daß sich Geschwister eine Art Miteigentum an dem Nachlaß erworben haben, oder daß sie von dem Verstorbenen unterhalten wurden. Die Abstufung der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsprinzip ist deshalb als generelle Regelung nur insoweit berechtigt, als sie einen Unterschied macht zwischen den nächsten Angehörigen eines Verstorbenen einerseits und allen übrigen Erben andererseits. Darüber hinaus ist eine Differenzierung nach Erbengruppen nicht zu begründen.

Die gegenwärtige Progression der Erbschaftssteuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad ist als Überbleibsel einer vergangenen Besteuerungsepoche anzusehen. Die Schwierigkeit, diese Progression mit den heutigen Besteuerungsgrundsätzen in Übereinstim-

---

ähnlich weit, d. h. fiskalisch auffaßt wie er, Erbschaften wie Einkünfte besteuern, heißt jedoch die Vermögenssubstanz verringern, aus deren Ertrag alle Besitzsteuern auf die Dauer gesehen, allein entrichtet werden können.

mung zu bringen, kommt in einer Äußerung der englischen Finanzwissenschaftler Soward und Willan zum Ausdruck, die, sicherlich mit Recht, behaupten, daß viele Finanzpraktiker der neueren Zeit in nicht geringe Verlegenheit kommen würden, wenn sie die Progression der Erbschaftssteuer nach dem Verwandtschaftsgrad wissenschaftlich begründen müßten[13]).

Vielleicht liegt der Verwandtenprogression noch der Gedanke zugrunde, daß die Erbschaftssteuer eine für den Schutz des Erbüberganges zu zahlende Gebühr ist. Der Schutz des Staates und die Gegenleistung des Erben in Geld müßte dann um so größer sein, je weiter der Erbe auch räumlich vom Erblasser entfernt ist und sich sein Erbteil nicht so unmittelbar vor fremdem Zugriff sichern kann wie etwa der Sohn oder Bruder des Verstorbenen.

Wahrscheinlicher aber ist, daß die Verwandtenprogression, wofür sich Schanz besonders einsetzt, noch auf erbrechtlichen Erwägungen beruht. Je weitläufiger ein Erbe mit dem Erblasser verwandt ist, um so weniger berechtigt erscheint nach dieser Auffassung der Anspruch auf den Nachlaß und um so höher muß deshalb die Steuer bemessen sein.

In Frankreich sind die zahlreichen Steuerklassen nach Erbengruppen, die im Jahre 1917 auf 10 festgesetzt wurden, in erster Linie unter fiskalischen Erwägungen erfolgt. Man wollte auf diese Weise die Erbschaftssteuersätze in die Höhe treiben und einen Ersatz für die lange Zeit verhinderte Progression der Steuersätze nach der Höhe des Vermögensanfalls schaffen.

IV. DIE NACHLASS-STEUER.

1. IHRE BEGRÜNDUNG.

Der Begriff „Erbschaftssteuer" umfaßt in Deutschland gewöhnlich sowohl die Besteuerung einer Erbschaft im ursprünglichen und richtigen Sinne des Wortes, als auch die Besteuerung eines Nachlasses. Ähnlich weit gegriffen ist die in den Vereinigten Staaten übliche Bezeichnung *inheritance tax*. In England dagegen kommt in dem dort gebräuchlichen Sammelbegriff *death duties* schon zum Ausdruck, daß man darunter durchaus nicht nur eine Besteuerung von Erbschaften *(inheritances)* zu verstehen hat. Tatsächlich spielen ja auch in England die eigentlichen Erbschaftssteuern *(legacy* und *succession duties)* gegenüber der Nachlaßsteuer *(estate duty)* heute nur noch eine untergeordnete Rolle.

13) "Taxation of Capital", S. 107. Zitiert bei Shultz, a.a.O., S. 260.

Die Begründung der Nachlaßsteuer ist durch eine Reihe von Argumenten erfolgt, bei denen im Gegensatz zur Erbschaftssteuertheorie eine Vermögensmasse (Nachlaß) und nicht eine Person (Erbe) im Mittelpunkt der Betrachtungen steht. Zwar wird bei der Nachlaßbesteuerung meistens an der Fiktion festgehalten, daß der Verstorbene eine letzte Steuer zu zahlen hat. Praktisch tritt jedoch die Person des Erblassers in den Hintergrund, sodaß die Nachlaßsteuer als die unpersönlichere „Erbschaftssteuer" gilt.

Zum ersten Male wird in der Geschichte der Erbabgaben der Gedanke der Nachlaßsteuer von der Geistlichkeit im Mittelalter vertreten. Das kirchliche Mortuarium sollte ein Ersatz für den der Kirche zu Lebzeiten nicht gezahlten Zehnten sein und wurde von den Geistlichen demgemäß begründet.

Diese als *lump sum* oder *back tax theory* bezeichnete Begründung[1]) hat wie die Nachlaßsteuer überhaupt, später vor allem in England Anklang gefunden. Die Nachlaßbesteuerung entspricht der Mentalität des Engländers, dem die periodisch fällig werdenden Einkommen- oder Vermögenssteuern deshalb so wenig zusagen, weil sie im Gegensatz zur einmaligen Besteuerung eine dauernde Kontrolle der Eigentumsverhältnisse der Betroffenen notwendig machen. Die Nachlaßsteuer wird daher gern auch als *deferred income tax*, als eine aufgeschobene Einkommensteuer aufgefaßt, die jene Beträge in „Klumpen" an sich zieht, die sonst von der Einkommensteuer in „Brocken" hereingeholt werden[2]).

Ähnlich wie die Erbschaftssteuer muß auch die Nachlaßsteuer heute als Ergänzungssteuer betrachtet werden, die als einmalige Vermögenssteuer neben die Einkommensteuer tritt. Der Vorteil einer solchen von zwei Seiten ausgehenden Besteuerung wird in der besseren Verteilung der Steuerlasten gesehen. Wenn ein Teil des von den jährlichen direkten Steuern aufzubringenden Steuerertrages auf dem Wege der Nachlaßbesteuerung hereingeholt wird, können die Sätze der Einkommensteuer entsprechend niedriger gehalten werden[3]).

Einige Finanzwissenschaftler treten für eine Nachlaßbesteuerung besonders deswegen ein, weil erst die Offenlegung der Vermögensverhältnisse beim Tode des Besitzers die Besteuerung von

---

1) Siehe Max West: "The Inheritance Tax", in Studies in History, Economics and Public law, vol. IV, Columbia College, New York 1893/94, S. 117.

2) Vgl. H. Dietzel: „Reichsnachlaßsteuer oder Reichsvermögenssteuer?" in Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Berlin 1909, S. 58; vgl. auch Report of the Committee on National Debt and Taxation, London 1927, S. 169 ff.

3) Vgl. West, a.a.O., S. 117; Bastable: "Public Finance", 3. Aufl. London 1922, S. 608.

Gebrauchsvermögen, Kunstschätzen und sonstiger Wertgegenstände ermögliche, die oft, ohne gesetzeswidrig entzogen zu werden, von einer laufenden Besteuerung überhaupt nicht erfaßt werden könnten [4]). Andere betrachten die Nachlaßsteuer wiederum nur als eine nachträgliche steuerliche Heranziehung des Erblassers für alle während seines Lebens nicht gezahlten Steuern. Damit müßte die Nachlaßsteuer aber zu einer Strafe für die pünktlichen Steuerzahler werden und jeder Steuerpflichtige könnte sich bei Steuerhinterziehungen mit dem Gedanken beruhigen, daß nach seinem Tode die zu wenig gezahlten Steuern nachträglich erhoben werden. Eine solche Begründung der Nachlaßsteuer muß sich somit auf die Steuermoral äußerst ungünstig auswirken [5]).

2. DIE NACHLASS-STEUER ZUR HÖHERBELASTUNG FUNDIERTEN EINKOMMENS.

Die Nachlaßsteuer ist, richtig gesehen, eine einmalige Vermögenssteuer. Da unter einer Vermögensbesteuerung vielfach nur eine zusätzliche Besteuerung fundierten Einkommens verstanden wird, hat man sich oft die Frage vorgelegt, ob fundiertes Einkommen besser von einer Nachlaßsteuer oder einer Vermögenssteuer erfaßt wird.

Zugunsten einer Nachlaßsteuer spricht dabei vor allem, daß auch solches Vermögen getroffen werden kann, das sich einer laufenden Vermögensbesteuerung entzieht (z. B. Kunstgegenstände, Gebrauchsvermögen, in gewissem Sinn überhaupt alles bewegliche Vermögen). Sie übt dadurch gleichzeitig als Kontrollsteuer eine weitere, die Einkommensteuer ergänzende Funktion aus.

Als ein Vorteil der Nachlaßsteuer gilt es auch, daß sie mit einer weit geringeren Zahl von Steuerfällen zu tun hat und, obwohl die Erhebungskosten wegen der schärferen Erfassung im Einzelfall höher sind, doch, insgesamt gesehen, weniger Kosten verursache, als eine periodische Vermögensbesteuerung.

Dies stimmt jedoch nur bis zu einem gewissen Grade. Wenn nämlich die Höhe der in einer Summe erhobenen Steuer eine bestimmte Grenze überschreitet, steigen nach dem Steuerreinertragsgesetz die Verwaltungskosten rascher als die Erträge [6]). Der Ko-

4) So setzen sich z. B. Dietzel, a.a.O., und Britzlmayr, W.: „Vermögenssteuer oder Nachlaßsteuer?" Jena 1930, für eine zusätzliche Nachlaßbesteuerung ein.

5) Siehe auch A. Ricker: „Die Verantwortlichkeit der Erben für die Steuerdefraudationen des Erblassers", Wiesbaden 1894.

6) Vgl. Gerloff, W.: „Steuerwirtschaftslehre", Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Bd., S. 486.

stenvorsprung geht auf diese Weise schließlich wieder verloren und unter Umständen ist die Vermögenssteuer trotz laufender Erhebung mit geringeren Unkosten verknüpft als eine entsprechende Nachlaßsteuer.

Der Hauptmangel der Nachlaßsteuer liegt in der unvollkommenen Anpassung an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Während die Vermögenssteuer in jährlichen Abständen zur Erhebung kommt, den jeweiligen Verhältnissen des Besteuerten angepaßt ist und somit an dessen sich im Laufe der Zeit ändernde Steuerfähigkeit anknüpft, muß sich die Nachlaßsteuer an die gerade beim Tode des eigentlichen Steuersubjektes vorhandene Vermögensmasse halten. Das Auf und Ab eines Vermögensbesitzes und die tatsächliche Steuerkraft eines Verstorbenen kann von der Nachlaßsteuer nicht oder nur unvollkommen berücksichtigt werden[7]).

Aus dieser Erwägung heraus wird man der periodischen Vermögenssteuer vor der Nachlaßsteuer den Vorzug geben müssen. Auch Dietzel entscheidet sich nach eingehender Untersuchung dieser Frage für die Vermögenssteuer. Er hält jedoch die von der Nachlaßsteuer ausgeübte Kontrollfunktion für so wichtig, daß seiner Ansicht nach in keinem Steuersystem neben einer Einkommen- und Vermögenssteuer eine Nachlaßsteuer mit mäßigen Sätzen fehlen dürfte.

3. NACHLASS-STEUER ODER ERBSCHAFTSSTEUER?

Die Gepflogenheit in der Nachlaßsteuer eine andere Form der „Erbschaftsbesteuerung" zu sehen, hat vielfach auch zu Untersuchungen darüber geführt, ob man die Nachlaßsteuer oder die Erbschaftssteuer als die bessere Besteuerungsart ansehen müsse. Diejenigen, die sich für die Nachlaßsteuer entscheiden, betrachten die Angelegenheit mehr vom fiskalischen Standpunkt. Es unterliegt keinem Zweifel, daß eine Steuer, die keine Rücksicht auf Erbanteil, persönliche Steuerbefreiungen oder Verwandtschaftsnähe nimmt, im allgemeinen rigoroser aber auch ergiebiger als eine Erbschaftssteuer sein wird.

Die Anhänger einer Nachlaßbesteuerung wenden sich folgerichtig insbesondere gegen eine Abstufung der Steuersätze nach dem Grade der Verwandtschaft. Schon die Befreiung der direkten

7) Dietzel, a.a.O., S. 33: „Die Vermögenssteuer steigt und fällt mit Steigen und Fallen des Vermögens während der Lebensdauer. Die Nachlaßsteuer packt diejenigen zu hart, die vielleicht erst gegen Ende ihres Erdenwallens reich geworden sind, diejenigen zu gelinde, die mit dem silbernen Löffel geboren sind".

Nachkommen müßte der Steuer die größten Einnahmen wegnehmen. Es dürfte nicht im Ermessen des Erblassers liegen, durch letztwillige Verfügungen die Höhe der Steuer bestimmen zu können. Die Verwandtenprogression verhindere außerdem eine Verteilung größerer Vermögen, da der Fiskus das Aussetzen von Legaten an entferntere Verwandten und Freunde geradezu bestrafe [8]).

Haensel, der sich ganz besonders für die Nachlaßsteuer einsetzt, ist auch der Auffassung, daß die Besteuerung des zufälligen Gewinns in Erbschaften nicht zu verwirklichen sei. Es hänge ganz von dem Willen des Erblassers ab, den Anteil an eine bestimmte Person zu erhöhen oder zu vermindern, wodurch die Steuer tatsächlich auf andere Legatare oder Erben abgewälzt werden könnte. Die Form der Erbanfallsteuer erschwere die Einführung rationeller progressiver Steuerfüße, wodurch der Hauptzweck der Steuer, die Erfassung des Reichtums des Erblassers (!) und seiner Leistungsfähigkeit nicht erreicht werde [9]).

Bei Haensel ist zu berücksichtigen, daß er von dem englischen Steuersystem ausgeht, das von ihm als die zweckmäßigste Form direkter Besteuerung bezeichnet wird. Die *estate duty* ersetzt in England eine Vermögenssteuer. Haensel hat deshalb, wie aus seinen Ausführungen hervorgeht, nur die nachträgliche Vermögensbesteuerung des Erblassers im Auge.

Mit dieser Methode der Vermögensbesteuerung sind die bereits erwähnten Nachteile verbunden, die in der nur einmaligen steuerlichen Erfassung von Vermögensteilen und Steuerpflichtigen liegen. Ein Vergleich der richtig verstandenen Nachlaßsteuer mit der Erbschaftssteuer muß sich immer erübrigen. Die Nachlaßsteuer ist nur dort am Platze, wo eine ausreichende Einkommen- und Vermögensbesteuerung nicht vorhanden ist [10]), während sich eine Erbschaftssteuer als Besteuerung des „unentgeltlichen Erwerbs" recht gut neben diesen beiden Steuern behaupten kann.

Man hat sich über diese innerlich begründeten Unterschiede der beiden Steuern jedoch oft hinweggesetzt und die Bevorzugung der einen oder anderen Steuer als „Formfrage" [11]) betrachtet. So ist z. B. der Nachlaßsteuerentwurf der Reichsregierung aus dem Jahre 1908 praktisch nur als Versuch zu verstehen, die bereits vorhandene Reichserbschaftssteuer zu verschärfen und auf die bisher

8) P. Haensel: „Die Erbschaftssteuer in England", a.a.O. S. 593 ff. und "The Proper Sphere of Death Duties".

9) „Die Erbschaftssteuer in England", S. 595.

10) Vgl. auch Haensel: "The Proper Sphere of Death Taxes". "In a country with a high income tax and a high property tax a death tax (gemeint ist Nachlaßsteuer) should never play an important rôle."

11) W. Lexis in „Die Erbschaftsabgabe und die Reichsfinanzreform", 8 Gutachten, Berlin 1909, S. 5.

steuerfrei gebliebenen Erben (Abkömmlinge und Ehegatten) auszudehnen. Der Entwurf fand in der Wissenschaft auch eine recht günstige Aufnahme und nur wenige Nationalökonomen haben sich für den Gedanken der Erbschaftsbesteuerung und gegen den Entwurf ausgesprochen [12]).

Gegenüber einer solchen Auffassung von Nachlaßsteuer und Erbschaftssteuer müssen jedoch Einwendungen erhoben werden. Es ist, wie schon betont wurde, nicht richtig, in der Nachlaßsteuer lediglich eine andere Methode der Erbschaftsbesteuerung zu sehen. Steuern, die weder an die gleiche Vermögensmasse anknüpfen, noch die gleichen Steuersubjekte erfassen, sind wohl nicht nur in der Form verschieden, sondern auch begrifflich auseinander zu halten. Leider hat es daran in der Theorie oft gefehlt, was zu einer Verwirrung der Begriffe führte, die der klaren Erkenntnis der Dinge nicht gerade dienlich war [13]).

Wenn man hiervon absieht, muß man beim Vergleich der beiden „Erbschaftssteuern" gegen die Nachlaßsteuer geltend machen, daß die Unterstellung einer Besteuerung des Erblassers ernsthaft nicht aufrecht zu erhalten ist. Letzten Endes wird in jedem Fall die Steuer von den Erben gezahlt und zwar für das Vermögen, das bereits ihr Eigentum geworden ist. Es ist den Erben nicht möglich, die Steuer auf den Verstorbenen zurückzuüberwälzen. Die Veranlagung zur Nachlaßsteuer paßt sich, da sie „rückwärts" orientiert ist, der Steuerfähigkeit des wirklichen Steuerträgers nicht an. Eine Berücksichtigung subjektiver Momente müßte aber von einer Steuer, die als summierte Abgabe eine besonders schwere Belastung mit sich bringt, verlangt werden.

Hoffmann meint dazu, daß mit der Nachlaßsteuer „Unvereinbares vereinbart" werden soll. Es sei widersinnig, bei der Besteuerung des Erben die Leistungsfähigkeit des Erblassers berücksichtigen zu wollen [14]).

Wenn somit die Frage Erbschaftssteuer oder Nachlaßsteuer zur Entscheidung steht, dann dürfte nach wirtschaftlichen und so-

12) Vgl. „Die Erbschaftsabgabe und die Reichsfinanzreform", a.a.O. — Auch Schanz z. B. äußert sich in einem dieser Gutachten und meint, daß die Form der Nachlaßsteuer nicht wesentlich sei, und es nur auf die Heranziehung der Deszendenten und Ehegatten ankäme. Selbst die Erbanfallsteuer könnte den rückwärts schauenden Charakter nicht ganz verleugnen.

13) Vgl. z. B. Biermer in den 8 Gutachten: „Daß die Nachlaßbesteuerung die beste Vermögensverkehrssteuer, die gerechteste Sonderbelastung des ererbten Einkommens oder des unverdienten Vermögenszuwachses ist, daß sie am einfachsten zu veranlagen ist, daß ihre Progression nach Verwandtschaftsgraden und Größe der Erbschaft ein ganz selbstverständliches Postulat der Steuergerechtigkeit darstellt, ist längst Gemeingut der gesamten finanzwissenschaftlichen Literatur geworden."

14) a.a.O., S. 883.

zialen, wenn auch nicht nach einseitig fiskalischen Gesichtspunkten eine Entscheidung zugunsten der Erbschaftssteuer nicht schwer fallen. Die Nachlaßsteuer ist, wie Shultz ausführt, zwar der bessere Einnahmespender *(revenue producer)*, die Erbschaftssteuer jedoch die gerechtere, der Leistungsfähigkeit des Besteuerten besser entsprechende Steuer[15]).

V. EINWENDUNGEN GEGEN DIE ERBSCHAFTSBESTEUERUNG.

1. DIE MITBESTIMMUNG VON EHEGATTEN UND ABKÖMMLINGEN.

Die Erbschaftssteuer ist, namentlich in der neueren Zeit, zu einem verhältnismäßig beliebten Finanzmittel geworden. Diese immer wieder festzustellende Tatsache beruht auf einer Reihe von Vorzügen, die die Erbschaftssteuer gegenüber anderen Abgaben voraus hat. Zu erwähnen ist vor allem, daß die Erbschaftssteuer im allgemeinen leicht getragen wird. Sie kommt in einem Zeitpunkt zur Erhebung, in der der Erbe in der Regel über sein neues Vermögen noch nicht verfügt hat. Der Steuerabzug von einem dazu noch ohne eigenes Zutun erworbenen Erbteil wird aber weit weniger lästig und störend empfunden als eine Abgabe von Vermögensteilen, über deren Verwendung man bereits bestimmt hat. Auch die persönlichen Unanehmlichkeiten, die mit der Offenlegung der Vermögensverhältnisse verbunden sind, werden bei dem Tode eines Menschen als etwas Unvermeidliches angesehen und mit in Kauf genommen.

Aus diesen Erwägungen heraus ist auch die Tendenz zu verstehen, Einkommen- und Vermögenssteuern bis zum Tode des Steuerpflichtigen aufzuschieben und dann summiert zu erheben *(back tax theory)*.

Manchmal mag es auch ein Vorteil der Erbschaftssteuer sein, die Steuerlast einer lebenden Generation zu vermindern und einer kommenden, vielleicht leistungsfähigeren Generation aufzubürden. Unter diesem Beweggrund stand z. B. die französische Gesetzgebung während des Weltkrieges bei der Einführung der *taxe successorale*[1]). Hervorzuheben ist weiter die Funktion der Erbschaftssteuer als Kontrolle der laufenden Einkommen- und Besitz-

15) a.a.O., S. 220.

1) Vgl. Cochet, M.: „La Taxe Successorale, Paris 1929, S. 15.

steuern. Der Zweck einer solchen Nachprüfung liegt einmal in der Feststellung, ob der Verstorbene seinen steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist und in der Schaffung einer Unterlage für die zukünftige Besteuerung der Erben. Da mit der Erbschaftssteuer aber meist nur der einzelne steuerpflichtige Erbanteil erfaßt wird, zieht man ihr im allgemeinen die Nachlaßsteuer als Kontrollsteuer vor.

Diesen Vorzügen der Erbschaftsbesteuerung stehen aber eine Anzahl von Nachteilen gegenüber. Es wird z. B. gegen die Erbschaftssteuer eingewandt, daß sie für die Familie des Erblassers eine unbillige Härte bedeute (Witwen- und Waisensteuer). Die Erbschaftssteuer belaste die Familienmitglieder gerade dann, wenn der Ernährer gestorben und sein Einkommen in Fortfall gekommen sei.

Einwendungen dieser Art sind schon sehr alt und Smith, der einen Unterschied gemacht haben wollte zwischen den Kindern, die bereits einen eigenen Haushalt gegründet haben und denen, die sich noch im Haushalt des Erblassers befinden, knüpfte damit schon an das römische Erbschaftssteuerrecht und an Ausführungen von Plinius an[2]). Nach der Ansicht von Smith dürften nur die bereits auf eigenen Füßen stehenden Kinder des Erblassers zur Erbschaftssteuer herangezogen werden[3]).

Auch der Einwand, daß der Ehegatte und die Kinder eines Verstorbenen sich vielfach ihr Erbteil bereits durch die eigene Mitarbeit ganz oder zum Teil verdient hätten, gehört hierher und läuft ebenfalls auf einen Erlaß oder eine Ermäßigung der Steuer für die nächsten Angehörigen hinaus.

Beide zueinander in einem gewissen Gegensatz stehenden Einwendungen — Bedürftigkeit der jüngeren Familienmitglieder und des Ehegatten auf der einen Seite und Anspruch auf Grund eigener Arbeitsleistung, womit der Beweis einer wirtschaftlichen Unabhängigkeit erbracht ist, auf der anderen Seite — lassen sich bei der Besteuerung von Erbschaften schwerlich ganz berücksichtigen. Immerhin kann man diesen dem Erblasser besonders nahestehenden Erben, soweit sich das bei einer schematischen Regelung ermöglichen läßt, durch niedrigere Steuersätze entgegenkommen. Eine Abstufung der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad

---

2) Panegyricus auf Trajan, vgl. Schanz, Finanzarchiv. 17. Jahrg. S. 5 ff. und West, a.a.O., S. 107 ff.

3) Smith: "Wealth of nations . . .", bk. V., ch. II., appendix to art. 1 and 2.

läßt sich, wie bereits erwähnt, überhaupt nur unter solchen Gesichtspunkten rechtfertigen [3a]).

Gegen eine vollkommene Freilassung von Ehegatten und Abkömmlingen ist jedoch einzuwenden, daß auch für diese Erben die Tatsache eines unentgeltlichen Erwerbs zutrifft. Wenn man noch berücksichtigt, daß beim Tode des Vaters und Gatten in zahlreichen Fällen die Angehörigen völlig mittellos dastehen, dann wird man ein Steueropfer von denen, für deren Zukunft gesorgt wurde, nicht als etwas Unbilliges ansehen können.

2. DIE WIRTSCHAFTLICHEN FOLGEN DER ERBSCHAFTSSTEUER.

a) Die Einwirkungen auf den Kapitalmarkt.

Noch von den Klassikern her wird gegen die Erbschaftssteuer eingewandt, daß sie geeignet sei, vorhandenes Kapital zu zerstören und die Neubildung von Kapitalgütern zu hemmen. Ricardo ging dabei von der Behauptung aus, daß Steuern entweder auf das Einkommen oder auf das Kapital fallen. Die Erbschaftssteuer sei eine Steuer auf das Kapital und schwäche durch Verminderung des Kapitalfonds die Produktivkraft eines Landes [4]).

Ein solcher Vorwurf ist auf die Überlegung zurückzuführen, daß u. U. Mittel, die bereits in Form von Realkapital gebunden sind, flüssig gemacht werden müssen oder daß die Erbschaftssteuer Beträge an sich zieht, die zur Kapitalanlage bestimmt waren. So wurden z. B. in England Klagen laut, daß die Erbschaftssteuer den Betrieben, die sich im Besitz von einem oder mehreren Unternehmern befinden, oft in einem kritischen Zeitpunkt Kapital entziehe und den Kredit empfindlich schädige [5]).

Auch die Entrichtung einer Erbschaftssteuer von ländlichem Grundbesitz soll oft dazu zwingen, fremdes Kapital in Anspruch zu nehmen. Ein Bauernsohn, so führt z. B. Ritschl aus, der sich das Geld zur Zahlung der Erbschaftssteuer von einer Sparkasse vorschießen lasse, erhalte diese Summe aus einem Fonds, der bereits als Kapital ausgewiesen wurde. Das Geliehene wandere dann zur Finanzkasse, anstatt bei der Erweiterung des bäuerlichen Anwe-

---

3a) In Deutschland darf ein Erbe, der bei dem Erblasser in einem Arbeitsverhältnis gestanden, aber keinen Lohn erhalten hat, auf Antrag einen angemessenen Betrag als nachträgliche Lohnzahlung von der steuerpflichtigen Summe abziehen.

4) "Principles of political Economy and Taxation", chap. 8.

5) Vgl. "Report of the Comittee on National Debt and Taxation" (Colwynreport), London 1927, S. 184.

sens, bei Meliorationen und für andere produktive Zwecke Verwendung zu finden [6]).

Ritschl hält die Wirkung der Erbschaftssteuer dann für besonders nachteilig, wenn die Steuersumme den Betrag der jährlichen Kapitalneubildung übersteige. Auch die einzelnen Konjunkturphasen einer Nationalwirtschaft müßten bei einer Kapitalbesteuerung beachtet werden. In einem Zustand der Kapitalsättigung wirke sich eine solche Steuer noch nicht nachteilig aus. In Zeiten des Aufschwungs hemme sie dagegen die wirtschaftliche Entfaltung und verschärfe die Krise im Stadium der Kapitalverknappung.

J. St. Mill war darum schon der Ansicht, daß man in einem reichen Land dem Einwand Ricardos gegen die Erbschaftssteuer keine Bedeutung beilegen könnte. Zwar treffe die Steuer das Kapital, aber trotzdem sei z. B. ihre Wirkung in England, das für die halbe Welt Kapital sammle, unerheblich [7]).

In dem „Wörterbuch der Volkswirtschaft" [7a]) sucht neuerdings auch Lampe den gegen die Erbschaftssteuer erhobenen Vorwurf der Kapitalvernichtung abzuschwächen. Für den Fall, daß die Erbschaftssteuer zum Verkauf eines Unternehmens zwinge, werde nur dann ein Produktionsrückgang und eine volkswirtschaftlich unerwünschte Preiserhöhung eintreten, wenn der Erwerber ein zum Weiterführen des Betriebes unfähiger Spekulant sei. Aus dieser Feststellung ergebe sich aber lediglich die Notwendigkeit einer Anpassung der Zahlungsbedingungen an die von dem Steuerpflichtigen nachgewiesenen wirtschaftlichen Verhältnisse.

Mit einer solchen Argumentation ist jedoch der Einwand der Klassiker nicht zu widerlegen. Selbst, wenn man annimmt, daß der Steuerzahler die ihm aus dem Verkauf des Unternehmens nach Abzug der Steuer verbleibende Summe wieder einer produktiven Verwendung zuführt, so hat die Erbschaftssteuer doch eine Summe verringert, die vielleicht ganz dem Kapitalfonds erhalten geblieben wäre. Eine derartige steuerliche Zwangsentnahme wirkt sich nur dann nicht kapitalvernichtend aus, wenn der Staat seinerseits den Steuerbetrag wieder produktiv anlegt. Einige Finanzwissenschaftler schlagen deshalb vor, die Erträge aus den Erbschaftssteuern einer besonderen Kasse zuzuweisen und nur für werbende Zwecke zu verwenden [8]). Schumpeter wendet hiergegen ein, daß man sich die Mittel für produktive Anlagen lieber auf dem Wege

---

6) H. Ritschl: „Die Erbschaftssteuer als Hemmnis der Kapitalbildung und Spartätigkeit", in der „Sparkasse", Jahrg. 1928, S. 490 ff.

7) "Principles of political Economy", bk. 5. chap. 2., § 7.

7a) Artikel „Erbschaftssteuer", Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl. 1931, 1. Bd.

8) Vgl. Ritschl, a.a.O. und "Colwynreport", S. 197/98.

der Anleihen beschaffen solle, da deren richtige Verwendung besser überwacht werden könne. Außerdem habe dies den Vorteil, daß die Gelder von Leuten zufließen, die dafür ihre flüssigen und entbehrlichen Mittel hergeben, während bei der Entnahme auf dem Steuerwege die Wirtschaftsführung der Betroffenen doch unter Umständen leiden müsse [9]).

Der Einwand, daß die Erbschaftssteuer Kapital in Anspruch nehme und seiner eigentlichen Funktion entziehe, ist nicht ganz unberechtigt, trifft aber nur für die eingangs erwähnten Fälle zu, in denen die Steuer aus einer Kapitalanlage herausgezogen oder einem Betrag entnommen wird, der ausschließlich für einen produktiven Zweck bestimmt war. Der Auffassung, daß die Erbschaftssteuer immer aus dem Kapitalfonds gezahlt werde und man deshalb Steuern vom Einkommen wählen sollte, ist aber entgegenzuhalten, daß ein Unterschied zwischen Steuern, die nur das Einkommen und solchen, die nur das Kapital treffen, überhaupt nicht gemacht werden kann. J. St. Mill hat bereits darauf hingewiesen, daß es nicht in der Macht irgend eines Steuersystemes liege, nur solche Steuern auszuschreiben, die lediglich auf das Einkommen und nicht auf das Vermögen fallen. Inwieweit eine Steuer noch aus dem Einkommen gezahlt werden könnte, ohne das Kapital eines Landes anzugreifen, sei nur eine Frage der Steuerhöhe [10]).

Es ist also nicht einzusehen, warum eine Erbschaftssteuer nicht aus dem Einkommen entrichtet werden kann, wenn die Höhe der Steuer mit dem nötigen Verständnis für die wirtschaftlichen Belange des einzelnen und der Gesamtheit festgesetzt wird. Im übrigen muß dem Staat auch zugute gehalten werden, daß er seinerseits oft Summen hereinholt und produktiv anlegt, die in der privaten Sphäre sonst konsumtive Verwendung gefunden hätten [11]). In der von Ricardo und anderen Gegnern der Erbschaftsbesteuerung gewählten Formulierung trifft also der Vorwurf der Kapitalvernichtung auf keinen Fall zu.

Eine andere Frage ist, ob die zur Zeit gültigen Erbschaftssteuersätze zu einer Beeinträchtigung des nationalen Kapitalbestandes führen müssen. Das ist allerdings für die meisten Staaten heute zu bejahen. Man sucht dieser Gefahr durch Gewährung längerer Zahlungsfristen zu begegnen, eine Maßnahme, die es namentlich den Grundbesitzern ermöglichen soll, die Steuer aus den Erträgen

9) Schumpeter: „Reichserbschaftssteuer", in „Der Deutsche Volkswirt", 1928/29.

10) a.a.O., bk. V, chap. II.

11) Vgl. Feiler, in „Kapitalbildung und Steuersystem" Berlin 1930, 2. Teil, S. 6 ff.

des Bodens zu bezahlen [12]). In England, dem Staat mit den höchsten Erbschaftssteuern geht man außerdem immer mehr dazu über, Lebensversicherungen zugunsten der Erben abzuschließen, womit die einmalige die Vermögens- und Kapitalsubstanz in Anspruch nehmende Steuerleistung in mehrere aus dem Einkommen entrichtete Prämienzahlungen umgewandelt wird.

Was die Forderung anbetrifft, die Erbschaftssteuererträge nur für produktive Zwecke zu verwenden, ist festzustellen, daß namentlich nach dem Weltkrieg des öfteren angeregt wurde, die Einnahmen aus den Erbschaftssteuern einer besonderen Kasse zur Tilgung von Staatsschulden und für Kapitalanlagen des Staates zu benutzen. Man wollte damit denen entgegenkommen, die nun einmal von der, ihrer Meinung nach, immer gegen das Kapital gerichteten Wirkung der Erbschaftssteuer überzeugt waren und versprach sich davon einen günstigen psychologischen Einfluß auf die Steuerzahler [13]). In Frankreich ist wahrscheinlich die zur Hebung des Vertrauens der französischen Anleihebesitzer erfolgte Überweisung der Erbschaftssteuererträge an die *"caisse d'amortissement"* von solchen Überlegungen mitbestimmt worden [14]). In dem bereits erwähnten Colwynreport wurde dagegen eine Festlegung in der Verwendung der Erbschaftssteuererträge mit der Begründung abgelehnt, daß man der irrtümlichen Auffassung, die Erbschaftssteuern würden aus dem Nationalkapital eines Landes, andere Steuern aber aus dem Einkommen gezahlt, nicht noch Vorschub leisten wollte [15]).

Die Forderung nach einer Zweckgebundenheit der Erbschaftssteuern wird mit der Widerlegung der Ricordoschen Behauptung hinfällig, muß aber auch schon deshalb abgelehnt werden, weil eine solche Maßnahme dem in der Gegenwart allgemein anerkannten Grundsatz der materiellen Einheit des Haushalts widerspricht. Einaudi weist in diesem Zusammenhang noch darauf hin, daß eine Tilgung öffentlicher Schulden nur bei einem Überschuß der Staatseinnahmen über die Ausgaben durchgeführt werden könnte. Falls aber ein Überschuß nicht vorhanden sei, bliebe auch eine Schuldentilgung durch die Erbschaftssteuer illusorisch, denn an Stelle der auf diese Weise getilgten Schulden müßten zur Bestreitung aller vorgesehenen Ausgaben wieder neue Schulden aufgenommen werden [16]).

---

12) In Deutschland sind die Erbhöfe überhaupt erbschaftssteuerfrei. Siehe unten S. 62.

13) Vgl. "Report . . .", S. 197 und die Frage einer Tilgung deutscher Reparationslasten durch eine kräftigere Besteuerung von Erbschaften auf der Konferenz zu Eilsen, 1930 (Kapitalbildung und Steuersystem).

14) s. unten S. 79.

15) "Report . . ." S. 197/98.

16) Einaudi, a.a.O., S. 266/67.

b) Der Einfluß auf die Kapitalbildung.

In einem zweiten gegen die Erbschaftssteuer gerichteten Einwand behauptet Ricardo, daß es im allgemeinen das Bestreben jedes einzelnen sei, seine Steuern aus dem Einkommen, dem Ertrag aus Arbeit und Besitz zu zahlen. Der Wunsch, den jedermann besitze, seine Stellung im Leben zu behalten und seinen Wohlstand auf derjenigen Höhe zu behaupten, die er einmal erreicht habe, verursache, daß die meisten Steuern, gleichgültig, ob man sie auf das Kapital oder auf das Einkommen umlege, aus dem Einkommen bezahlt werden. „Es müßte die Politik der Regierungen sein, eine Neigung im Volke dies zu tun, zu stärken und niemals solche Steuern aufzuerlegen, die das Kapital unvermeidlich treffen werden". Diesem Grundsatz handele aber ein Staat zuwider, der die Erbschaftsvermögen besteuere. Ein Erbe rechne immer nur mit dem um die Erbschaftssteuer verminderten Erbteil und sehe sich nicht wie bei den laufend erhobenen Steuern veranlaßt, den Steuerbetrag durch Einschränkung seiner Ausgaben wieder hereinzuholen[17]). Neben der Verminderung des Kapitalfonds beeinflusse die Erbschaftssteuer also auch den Spartrieb des Besteuerten in ungünstigem Sinne.

Diese von Ricardo vermutete nachteilige Wirkung der Erbschaftssteuer soll nach anderer Ansicht nicht nur bei dem Erben in Erscheinung treten, sondern sich auch bei dem Erblasser unliebsam bemerkbar machen. In manchen Kreisen befürchtet man, daß eine Steuer auf Erbschaften zu einer Beeinträchtigung der Erwerbs- und Spartätigkeit eines Unternehmers führe. Schumpeter äußert sich z. B. dahingehend, daß die Erbschaftssteuer die Freude an der Erhaltung des Familienbesitzes rauben könnte. Der wirtschaftliche Aufbau Deutschlands sei lediglich eine Folge des ausgeprägten Familiensinnes der vorwärtsstrebenden Unternehmer, die, um ein möglichst großes Vermögen zu schaffen und nach dem Tode zu hinterlassen, gearbeitet und sich selbst große Einschränkungen auferlegt hätten. Eine Erbschaftssteuer müßte dieses — auch im Interesse der Gesamtwirtschaft liegende — Zusammenwirken von wirtschaftlicher Tatkraft und Familiensinn aber empfindlich stören, die Lust zum Arbeiten vermindern und dadurch der Schaffung neuer Kapitalgüter hinderlich sein[18]).

Im Gegensatz zu diesen von Schumpeter und anderen geäußerten Befürchtungen, ist eine Reihe von Autoren aber auch der Auffassung, daß die Erbschaftssteuer auf die wirtschaftliche Initiative des zukünftigen Erblassers gerade einen belebenden Einfluß aus-

17) "Principles . . .", chap. VIII.
18) Schumpeter, a.a.O., S. 110.

übe. Der Sparwille, verursacht durch den Wunsch, das Leben der zurückbleibenden Familie zu sichern, wird für stärker gehalten als die Steuer [19]). MacCulloch glaubt z. B., daß ein Erblasser im Hinblick auf die spätere Belastung seines Vermögens durch die Erbschaftssteuer bestrebt sei, durch intensiveres Arbeiten und Sparen ein entsprechend größeres Vermögen zurückzulassen. Dadurch werde die befürchtete Kapitalverminderung wieder ausgeglichen [20]).

Auch dem Besteuerungsplan Rignanos liegt der Gedanke, daß man durch eine kräftige Erbschaftsbesteuerung den Spartrieb und die Erwerbstätigkeit der Betroffenen heben könnte, zugrunde. In gewissem Sinne werden diese Überlegungen von der Praxis bestätigt. Der Abschluß von Lebensversicherungen zur Erleichterung der Steuerleistung des Erben, durch die der Erblasser zu einer verstärkten Anstrengung und oft zu einer Einschränkung seines Verbrauchs gezwungen wird, ist ein Anzeichen dafür.

Zeitweise, besonders vor größeren Finanzreformen, haben diese einander widersprechenden Auffassungen dann zu der Frage geführt, ob man eine stärkere Kapitalbildung besser durch eine periodische Steuer auf das Einkommen und Vermögen oder durch eine einmal erhobene Erbschaftssteuer fördern könnte.

Zugunsten einer periodischen Steuer wird angeführt, daß sie nicht so leicht zu übersehen sei und den Steuerpflichtigen veranlasse, seinen Verbrauch so weit einzuschränken, daß die Steuer aus den laufenden Einkünften gezahlt werden könne. Dagegen verleite ein auf unbestimmte Zeiten hinaus geschobener Zahlungstermin zur Sorglosigkeit und verhindere vielfach, namentlich, da kaum jemand mit der Möglichkeit eines nahen Todes rechne, daß ein für die Zahlung der Steuer erforderlicher Betrag gespart werde [21]).

Auf der anderen Seite wird betont, daß die aufgeschobene Steuer die Steuerpflichtigen von einem durch die fortlaufende Besteuerung verursachten Druck befreie. Dem kapitalistischen Unternehmer werde eine Schonfrist gewährt, wodurch sich seine Lebenssicherheit und Kreditfähigkeit erhöhe und seine Zinsbelastung vermindere. Solche Atempausen müßten aber der Kapitalbildung viel eher zugute kommen als die dauernden gleichmäßigen Entnahmen [22]). Außerdem stelle die Erbschaftssteuer im Gegensatz zu den periodischen Steuern nur eine Belastung des nicht selbst verdienten Einkommens dar, während das erarbeitete Einkommen freibleibe.

19) Vgl. Feiler, in „Kapitalbildung und Steuersystem", S. 8.
20) MacCulloch, a.a.O., S. 290.
21) Vgl. Colwynreport, S. 191.
22) Mann, in „Kapitalbildung und Steuersystem", S. 15/16.

Viele Einkommen erhielten dadurch einen weiteren Anreiz zu vermehrter Leistung[23]).

Wie aus der Gegenüberstellung dieser für und wider die Erbschaftsbesteuerung vorgebrachten Argumente hervorgeht, ist die mutmaßliche Wirkung der Erbschaftssteuer auf die private Kapitalbildung von einer Gesetzmäßigkeit weit entfernt. Letzten Endes wird es immer von der Einstellung des einzelnen allein abhängen, ob eine steuerliche Maßnahme seine Schaffenskraft und Spartätigkeit günstig oder ungünstig beeinflußt. Lampe bezeichnet daher auch den Sparwillen als eine durchaus individuell bedingte Erscheinung, der durch Normen nicht beizukommen sei[24]). Zweifellos überschätzt Rignano den Sparwillen eines Besteuerten, aber genau so übertrieben ist es, wenn Ricardo in der Erbschaftsbesteuerung immer eine Beeinträchtigung der Spartätigkeit der Betroffenen sieht. Man wird die Erbschaftssteuer hinsichtlich der Kapitalbildung weder als vorteilhaft noch als nachteilig bezeichnen können.

Ricardos Folgerungen beruhen zwar auf der richtigen Erkenntnis, daß ein Erbe im allgemeinen mit der mühelos gewonnenen Erbschaft weniger sorgfältig und sparsam umgeht als mit einem selbstverdienten Vermögensteil. Aber gerade diese Tatsache rechtfertigt eine Besteuerung und ist eine Begründung dafür, daß der Staat einen Teil von demjenigen für seine Zwecke in Anspruch nimmt, das vielleicht doch nur für den Verbrauch bestimmt war. Die Behauptung Ricardos, daß jedermann an dem einmal vorhandenen Vermögen festhalte, scheint bei ererbtem Vermögen am wenigsten zuzutreffen. Man hat im Volksmund den Satz geprägt: „Wie gewonnen, so zerronnen" und damit auch das Schicksal vieler Erbschaftsvermögen treffend zum Ausdruck gebracht. Eine steuerliche Schonung des Erben im Hinblick auf die mögliche Bildung oder Erhaltung von Kapitalgütern ist deshalb nicht angebracht.

Schließlich muß auch dem von Schumpeter eingenommenen Standpunkt, wonach ein direkter Zusammenhang von Unternehmerinitiative und Familiensinn bestehe, entgegengehalten werden, daß weder in Deutschland noch im Ausland familiäre Beweggründe das Wirken großer Unternehmer entscheidend beeinflußt haben. Wie aus den Lebensbeschreibungen dieser Männer hervorgeht, haben sie ausschließlich aus innerem Betätigungsdrang, aus Freude an der eigenen Leistung gehandelt und ihr Lebenswerk aufgebaut. Ein solches Motiv kann aber unmöglich durch eine Erbschaftsbesteuerung beeinträchtigt werden.

---

23) Colm, in „Kapitalbildung und Steuersystem", S. 10 ff.
24) a.a.O., S. 706.

c) Die Kapitalfluchtgefahr.

Wenn man bisher schon zu der Überzeugung kommen mußte, daß den gegen die Erbschaftsbesteuerung gerichteten Einwänden wirtschaftlicher Art keine grundsätzliche Bedeutung beizumessen ist, so trifft dies auch für den Einwand zu, daß die Erbschaftssteuer die Gefahr der Kapitalflucht vergrößere. Der preußische Finanzminister Popitz glaubte zu Beginn der schweren Wirtschaftskrise in Deutschland vor einer Erhöhung der Erbschaftssteuer noch eindringlich warnen zu müssen. Die hohen Erbschaftssteuern in England und Frankreich hätten zur Folge, daß sich zahlreiche saturierte Engländer und Franzosen höheren Alters in der Schweiz ansiedelten, um ihr Vermögen der drohenden Erbschaftsbesteuerung im Heimatland zu entziehen.

Wesentlich ist bei dieser Feststellung, daß die unerwünschten Folgen nur bei einer überhöhten Erbschaftssteuer eintreten sollen. Man ist deshalb in der finanzwissenschaftlichen Literatur der Ansicht, daß, wenn sich solche Tendenzen bemerkbar machen, man unverzüglich an eine Steuersenkung denken muß, schon um die drohende und wirtschaftlich unerwünschte Umwandlung von unbeweglichem in bewegliches Vermögen (Fluchtkapital) zu verhindern [25]).

Im allgemeinen kann jedoch angenommen werden, daß im höheren Alter die Abneigung gegen eine Auswanderung stärker ist als der Wille, den Erben eine Steuerzahlung zu ersparen. Berücksichtigt man noch, daß heute in fast allen Staaten Erbschaftssteuern erhoben werden und über die Besteuerung fremder Staatsangehöriger zahlreiche gegenseitige Verträge zwischen den einzelnen Staaten abgeschlossen wurden, so scheint doch die Möglichkeit eine größere Summe durch die Auswanderung zu ersparen, recht gering. Man darf auch nicht vergessen, daß die Steuern eines Landes immer eine mehr oder weniger vollkommene Einheit bilden. Eine größere Belastung mit der einen Steuer wird oft durch eine Schonung der Steuerkraft und Lockerung der Steuerschraube an anderer Stelle wieder ausgeglichen. Bei der engen Verbindung von Einkommen-, Vermögens- und Erbschaftssteuern wird sich eine weitgehende Schonung der Erbschaften in einem verstärkten Druck der Vermögens- und Einkommensbesteuerung auswirken. Eine Kapitalflucht wird durch diese Steuern, die von den Flüchtigen selbst gezahlt werden müssen, aber viel eher veranlaßt als durch eine, wenn auch schon recht empfindliche Erbschaftssteuer.

---

25) So z. B. Lampe, a.a.O., S. 707.

3. DIE STEUERWIDERSTÄNDE.

Wie jede andere Steuer hat auch die Erbschaftssteuer mit einer Reihe von Steuerwiderständen zu rechnen, deren Überwindung zwar in erster Linie eine Aufgabe der Steuertechnik, darüber hinaus aber auch ein steuerwirtschaftliches Problem ist. Unter Umständen kann, da die Überwindung von Steuerwiderständen immer mit mehr oder weniger hohen Kosten verknüpft ist, die Zweckmäßigkeit einer Steuer überhaupt in Frage gestellt sein. Somit ist die Berücksichtigung von Steuerwiderständen letztlich auch für die Bewertung einer Steuer mitentscheidend.

Die Besteuerung von Erbschaften hat schon im Altertum zu recht absonderlichen Formen der Steuerumgehung geführt. Nachdem die *vicesima hereditatium* unter den Nachfolgern des Kaisers Augustus mehrmals erhöht worden war, machte sich bemerkbar, daß man den Grabstätten reicher Römer verschiedentlich eine ungewöhnliche Sorgfalt zuwandte. Man entzog dem Fiskus, da die Aufwendungen für Bestattung, Grabdenkmäler und Grabstätten erbschaftssteuerfrei waren, auf diese Weise recht erhebliche Beträge [26]).

In der neueren Zeit hat sich besonders F. Meisel mit steuertechnischen Fragen und damit zugleich mit dem Problem der Steuerwiderstände beschäftigt und auch auf die Schwierigkeiten einer lückenlosen Erfassung von Erbschaftsvermögen hingewiesen. Schon an Hand einfacher Vergleiche müßte man zu dem Ergebnis kommen, daß die Erträge der Erbschaftssteuer in einigen Ländern den wirklich zu versteuernden Vermögen in keiner Weise entsprechen könnten [27]).

Meisel ist der Auffassung, daß die Schwierigkeiten bei der Veranlagung und Erhebung der Bekenntnissteuern bei der Erbschaftsbesteuerung besonders zu berücksichtigen seien. Der Staat habe nur eine „Chance" auf die Steuer und bekomme „nicht jene absolute Ziffer, an die das Recht und der optimistische Finanzminister denken" [28]). Es komme hinzu, daß der gelockerte Wirtschaftsverkehr in der neueren Zeit die Veranlagungsschwierigkeiten noch vergrößert habe. Die Erhebung der Erbschaftssteuer im 18. und

---

26) Vgl. Gerloff, W.: „Steuerwirtschaftslehre", im Handbuch der Finanzwissenschaft", I. Bd., S. 487.

27) Vgl. Meisel, F.: „Das technische Problem der Erbschaftssteuer", in Festgabe für Gg. von Schanz, Tübingen 1928, II. Bd., S. 312 ff. — Meisel hat z. B. das auf Grund der Erbschaftssteuererhebungen ermittelte Verhältnis des beweglichen zum unbeweglichen Erbschaftsvermögen in einigen Staaten untersucht und ist dabei zu der Überzeugung gekommen, daß ein großer Teil des beweglichen Vermögens von der Steuer nicht erfaßt wurde.

28) a.a.O., S. 323.

in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts sei gegenüber der heutigen Besteuerung technisch ein Kinderspiel gewesen [29]).

Der Widerstand gegen die Erbschaftsbesteuerung macht sich in recht verschiedenen Methoden der Steuerausweichung bemerkbar. Neben der Verheimlichung erbschaftssteuerpflichtigen Vermögens, der wahrscheinlich am häufigsten vorkommende Fall der Steuertäuschung, sind die Steuerumgehungen durch Schenkungen des Erblassers zu erwähnen. Diese Gefahr ist besonders in jenen Staaten groß, in denen eine der Erbschaftssteuer angepaßte Schenkungssteuer nicht vorhanden ist. Aber auch dort, wo Schenkungen und Erbschaften vollkommen gleich besteuert werden, wie in Deutschland, wird man die Geschenke, soweit es sich nicht um unbewegliches und eintragungspflichtiges Vermögen handelt, nur schwer erfassen können. Das gilt namentlich von den sogenannten Handgeschenken [30]).

Größere Vermögensteile und Immobilien werden erfahrungsgemäß der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung oft dadurch entzogen, daß an Stelle einer unentgeltlichen Zuwendung ein Kaufgeschäft vorgetäuscht wird. Solche Scheingeschäfte und stillschweigende Übereinkünfte ohne Einhaltung der Rechtsform sind neben der Schädigung des Fiskus auch wegen der Gefährdung der Rechtssicherheit als höchst unerwünscht zu betrachten [31]). Als eine wegen der Umständlichkeit des Verfahrens weniger gebräuchliche Form der Steuerumgehung erweist sich die bereits erwähnte Verweigerung der Steuer durch Kapitalflucht verbunden mit Wohnungswechsel.

Die Bekämpfung der Erbschaftssteuerhinterziehungen wird von den Steuerbehörden mit allen zur Verfügung stehenden Mitteln betrieben. An erster Stielle sucht man die Steuerpflichtigen durch Verhängung schwerer Strafen von dem Versuch der Steuertäuschung abzuschrecken. Die Standesämter sind zur Erstattung von Meldungen und oft auch zur Einleitung der ersten Ermittlungen verpflichtet. Im Grund genommen hat der Fiskus aber wenig in der Hand, Steuerhinterziehungen auch wirklich verhindern zu können. Wenn ihm nicht besondere Umstände zu Hilfe kommen,

---

29) a.a.O., S. 324.

30) Allerdings hat sich die vorzeitige zur Vermeidung der Erbschaftssteuer vorgenommene Übertragung von Vermögensteilen auf die Abkömmlinge oft auch bitter gerächt, wenn die Kinder vor dem Vater starben und dieser für sein eigenes an ihn zurückfallendes Vermögen Erbschaftssteuer zahlen mußte.

31) Derartige Befürchtungen hegt man besonders in Frankreich. Vgl. Allix, a.a.O., S. 676

ist die genaue Feststellung beweglicher Vermögensteile z. B. nahezu unmöglich.

Nach der Ansicht von Meisel ist ein solcher Fall der Hilfeleistung dann gegeben, wenn in der Familie des Erblassers Uneinigkeit herrscht und dieser sich daher veranlaßt sieht, die Verteilung seines Vermögens durch eine bis ins Einzelne gehende testamentarische Verfügung zu treffen. Wenn ein solches Testament zur Kenntnis der Steuerbehörden gelangt, ist die Veranlagung zur Steuer nicht mehr schwer. In England kommt dem Fiskus eine dort übliche Veröffentlichung von Testamenten und ein sich für jede Kleinigkeit des Testamentes und der Steuerbekenntnisse interessierendes Publikum zu Hilfe. Oft werden dadurch von der Öffentlichkeit wichtige Fingerzeige für die Steuerveranlagung gegeben [32]).

Derartige Hilfeleistungen sind jedoch nur Ausnahmen und man wird feststellen müssen, daß die Kontrollmöglichkeiten bei der Erbschaftsbesteuerung sehr begrenzt sind. Diese Schwierigkeiten bei der steuerlichen Erfassung von Erbschaftsvermögen stehen in einem bemerkenswerten Gegensatz zu der fast allgemein verbreiteten Auffassung, daß die Erbschaftssteuer leicht und ohne große Kosten zu erheben sei. Meisel ist einer der wenigen Finanzwissenschaftler, die sich gegen diese Auffassung ausgesprochen haben.

Die Folgerungen, die hieraus gezogen werden müssen, sind die gleichen, die sich aus der Untersuchung der wirtschaftlichen Auswirkungen der Erbschaftsbesteuerung ergeben haben: eine vernünftige Beschränkung der Steuerpflicht, nicht zu hohe Steuersätze. Steuerumgehungen größeren Ausmaßes werden im allgemeinen erst durch zu hohe Steuersätze hervorgerufen. Erst dann, wenn dem Defraudanten ein bedeutender finanzieller Vorteil winkt, wird er den Versuch machen, die Steuerbehörden zu täuschen und das damit verbundene Risiko auf sich nehmen. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die *lump sum theory* zu verwerfen. Durch die hohen Steuersätze einer einmalig erhobenen, summierten Steuer werden in besonderem Maße Steuerwiderstände provoziert, die, wenn überhaupt, nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten überwunden werden können. Außerdem sind auch die Aussichten des Steuerpflichtigen der Besteuerung zu entgehen, bei der einmalig erhobenen Steuer bei weitem größer als bei einer periodischen Steuer. Während die fortlaufende Besteuerung immer noch die Möglichkeit zuläßt, früheren Steuerverheimlichungen auf die Spur zu kommen, ist der Steuertatbestand bei der einmaligen Steuer mit der einmal erfolgten Verschweigung meistens für immer aus der Welt geschafft.

---

32) Vgl. Meisel, a.a.O. S. 342.

B. SPEZIELLER TEIL.

DIE BESTEUERUNG VON ERBSCHAFTEN IN DEUTSCHLAND, FRANKREICH UND ENGLAND. GESCHICHTLICHER ÜBERBLICK, FUNKTION UND FINANZIELLE BEDEUTUNG DER ERBSCHAFTSSTEUER.

I. DEUTSCHLAND.

1. ENTWICKLUNG BIS ZUM JAHRE 1906.

Von den Abgaben des Mittelalters abgesehen, hat man unter dem Einfluß der Schriften Obrechts stehend, in dem Baden-Durlachischen Landrecht vom Jahre 1622 zum ersten Male in Deutschland den Gedanken der Erbschaftsbesteuerung aufgegriffen. Von allen nicht laut Testament vermachten Erbschaftsanteilen an Seitenverwandte über den 7. Grad hinaus mußte nach diesem Gesetz der 10. Teil als Abgabe abgeführt werden. Waren keine Erben in der direkten Linie und auch keine Seitenverwandten über den 10. Grad vorhanden, dann wurde der gesamte Nachlaß eingezogen. Mit dieser letzteren Bestimmung ging das Baden-Durlachische Landrecht allerdings schon, nach anderen Vorbildern, wie das Württembergische Landrecht vom Jahre 1610 und das Kölner Stadtrecht vom Jahre 1538, über die Forderungen Obrechts, der eine gesetzliche Begrenzung des Verwandtenerbrechts nicht vorsah, hinaus[1]).

In den späteren Gesetzen ist der enge Zusammenhang von Erbschaftssteuer und Erbrecht nicht mehr so in Erscheinung getreten. Die deutschen, durchweg als Kollateralsteuern erhobenen Erbschaftsabgaben, vielfach auch unter der Bezeichnung Lacherbengeld oder lachende Erbengebühr bekannt[2]), waren dann bis gegen Ende des 18. Jahrhunderts in der Hauptsache Zwecksteuern und ihre Erträge zur Unterhaltung der Armen, sowie

1) s. Schanz: „Studien . . ." Finanzarchiv. 17. Jahrg. S. 54 ff. und Klüber, a.a.O., Vorrede VII/VIII.
2) Klüber, a.a.O., Vorrede, XV/XVI.

der Zucht- und Waisenhausanstalten und anderer Einrichtungen bestimmt. Erst im 19. Jahrhundert, nachdem bereits in England und in Frankreich die Erträge der Erbschaftsbesteuerung zu einem bedeutenden Einnahmefaktor geworden waren, begann man sich auch in Deutschland für die Erbschaftssteuer als Mittel zur Erhöhung der Staatseinkünfte stärker zu interessieren. In den neuen Erbschaftssteuergesetzen wurden die früheren Sätze oft erheblich verschärft und auch da, wo die Steuer als Stempel erhoben wurde, Abstufungen der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad durchgeführt. Preußen z. B. besteuerte nach dem Stempelgesetz vom 7. März 1822 Geschwister mit 2%, Stiefkinder und Schwiegereltern mit 4%, alle anderen Verwandten bis zum 6. Grad mit 6% und die übrigen Verwandten und Nichtverwandten mit 8%. Befreit waren nur Deszendenten, Aszendenten und die Witwe, wenn neben ihr noch Kinder erbten [3]). Preußen führte damit zum ersten Male den Grundsatz der beerbten Ehe ein [4]).

Trotzdem blieb die Erbschaftssteuer in Deutschland bis gegen Ende des 19. Jahrhunderts im wesentlichen eine Steuer auf die Erben der Seitenlinie [5]). Nur im Herzogtum Nassau war es 1815 zu dem Erlaß eines verkehrssteuerartigen Gesetzes gekommen, in dem auch die Abkömmlinge, wenn sie laut Testament zur Erbfolge berufen wurden, eine ½%ige Abgabe entrichten mußten. Im übrigen wurden jedoch auch die Ehegatten meist steuerfrei gelassen [6]).

Erst mit Ablauf des 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts gingen Hamburg, Lübeck und andere deutsche Staaten dazu über, die Erbschaftsbesteuerung auch auf Abkömmlinge und Ehegatten auszudehnen. In Elsaß-Lothringen hatte man die wesentlich schärfere französische Besteuerungsart, die sich ebenfalls schon längere Zeit auf die direkte Linie erstreckte, beibehalten.

2. DIE ERBSCHAFTSSTEUER ALS REICHSSTEUER VOR UND NACH DEM WELTKRIEG.

Um diese Zeit etwa, also um die Jahrhundertwende, wurde man dann auch vom Reich aus auf die Erbschaftssteuer aufmerk-

3) Vgl. Schanz: „Studien . . .", Finanzarchiv. 18. Jahrg., S. 600 ff.

4) siehe unten S. 60.

5) Vgl. die Übersicht der deutschen Erbschaftsbesteuerung im 19. Jahrhundert bei Schanz, a.a.O., S. 587.

6) Es spricht für den engen Zusammenhang von Erbrecht und Erbschaftssteuer in Deutschland, wenn die Ehegatten entsprechend ihrer ungünstigeren Stellung in den alten deutschen Erbrechten auch in einigen Erbschaftssteuergesetzen nicht mit den Abkömmlingen gleich behandelt wurden.

sam. Bisher hatte man sich im Reichshaushalt im wesentlichen mit Zöllen und Verbrauchssteuern sowie den Zuschüssen der Länder (Matrikularbeiträge) zur Bestreitung der notwendigen Ausgaben beholfen. Mit wachsenden Aufgaben wuchs auch der Bedarf an finanziellen Mitteln. In den sich in Abständen von 4—5 Jahren wiederholenden Reichsfinanzreformen vor dem Weltkrieg war man bemüht, dem Reich neue Einnahmequellen zu verschaffen. Aus besonderen Gründen spielte die Erbschaftssteuer in diesen Reformen eine wichtige Rolle. Da es sich hier jedoch um Vorgänge handelt, die in der deutschen Finanzwissenschaft viel erörtert wurden, soll im folgenden nur das für die Fortbildung der Erbschaftssteuer wesentliche angedeutet werden.

Nach dem Artikel 70 der alten Reichsverfassung sollten bekanntlich die Matrikularbeiträge der Länder nur solange gezahlt werden, bis Reichssteuern eingeführt waren. Dadurch, daß Bismarck als entschiedener Gegner der direkten Steuern, sich im Reich mit den indirekten Verbrauchssteuern begnügt hatte und der Ausdruck Reichssteuern in der Reichsverfassung (clausula Miquel) nach Aufzählung von indirekten Steuern gebraucht wurde, glaubte man annehmen zu müssen, daß dem Reich verfassungsrechtlich nur die Inanspruchnahme indirekter Steuern erlaubt war. Obwohl dieser Standpunkt mehrfach als rechtlich unzutreffend widerlegt wurde, hat er viel dazu beigetragen, daß es lange Zeit im Reich zu direkten Steuern nicht gekommen ist[7]).

An einer Beibehaltung des um diese Zeit gebräuchlichen Grundsatzes: indirekte Steuern dem Reich, direkte Steuern den Ländern war vor allem natürlich den Bundesstaaten gelegen. Die Verteilung der Aufgaben zwischen Reich und Ländern war noch so erfolgt, daß den Ländern im Innern, namentlich auf dem Gebiet der Kulturpolitik, der Hauptanteil verblieb. Es ist deshalb verständlich, daß die Länder, abgesehen von partikularistischen Bestrebungen, dafür eintraten, daß ihnen ihre Haupteinnahmequellen, nämlich die mitunter noch ertragsteuerartigen Einkommen- und Vermögens(ergänzungs)steuern ganz belassen wurden.

Die Einführung einer Reichseinkommen- oder Reichsvermögenssteuer hätte aber zu einer Beeinträchtigung der Landessteuern geführt. Die verschiedenartige Handhabung der Besteuerung von Einkommen und Vermögen in den einzelnen Bundesstaaten ließ es außerdem schon aus technischen Gründen nicht zu, daß das Reich daneben noch eine eigene Einkommen- oder Vermögenssteuer erhob. Einer deshalb erst notwendig werdenden Vereinheitlichung

7) Vgl. Gerloff, W.: „Beiträge zur Reichsfinanzreform" in Conrads Jahrbücher, 3. Folge, Bd. 37, 1909, S. 433 ff. und „Matrikularbeiträge und direkte Reichssteuern" in Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Berlin 1908, S. 5 ff.

der Landessteuersysteme wäre wahrscheinlich eine grundsätzliche Umwälzung der Finanzen im Verhältnis von Reich und Ländern gefolgt. Gerade dagegen wehrten sich aber die Bundesregierungen, und ihr Einfluß auf die Steuergesetzgebung war groß genug, um derartige Maßnahmen, die ihnen wiederum einen Teil der Selbständigkeit genommen hätten, zu verhindern[8]). So waren dem Reich sowohl Einkommen- als auch Vermögenssteuern praktisch verschlossen.

Da nun aber die dauernde Erhöhung der indirekten Steuern ohne Heraufsetzung der direkten Besteuerung von Einkommen und Besitz zu einer einseitigen steuerlichen Belastung der unteren Einkommensschichten geführt hätte[9]), und schon aus politischen Gründen vermieden werden mußte, griff man zu den sogenannten Besitzsteuern, die offiziell als indirekte Steuern angesehen wurden, aber zum mindesten in der Erfassung von Einkommen und Vermögen wie direkte Steuern wirkten[10]). So kam es 1906 zur Einführung einer Tantièmesteuer, einer Art Sondereinkommensteuer und zum Erlaß eines Reichserbschaftssteuergesetzes. Das Reich übernahm damit die einheitliche Besteuerung der Erbschaften im gesamten Reichsgebiet. Die Länder blieben zunächst mit ihrem bisherigen Aufkommen, später mit bestimmten Anteilen an dem Ertrag der Steuer beteiligt[11]).

8) Es sei darauf hingewiesen, daß anläßlich der Finanzreformen in den Jahren 1906 und 1909 bereits Vorschläge zur Vereinheitlichung der Einkommensbesteuerung unter Wahrung der finanziellen Selbständigkeit der Länder gemacht wurden. Vgl. Gerloff, W.: „Matrikularbeiträge . . .", S. 27 ff.

9) Bekanntlich lasten die Verbrauchssteuern vor allem auf den kleinen Einkommen, während die großen Einkommen hiervon relativ weniger stark betroffen werden. Um den notwendigen Ausgleich zu schaffen, müssen entsprechende Steuern auf das Einkommen und den Besitz gelegt werden. Vgl. Gerloff, W.: „Matrikularbeiträge . . .", S. 30/31 und „Verbrauch- und Verbrauchsbelastung kleinerer und mittlerer Einkommen in Deutschland um die Wende des 19. Jahrhunderts", in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 1908, S. 1 ff.

10) Vgl. Gerloff, W.: „Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands", im Handbuch der Finanzwissenschaft, III. Bd. S. 33: „Hierbei war die Erwägung maßgebend, daß nicht nur Einkommen und Vermögen den besten Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit bilden, sondern daß ein einseitig auf Steuern vom Verkehr und Verzehr aufgebautes Abgabesystem sozial- und finanzpolitisch gleich unerwünscht ist. Denn es schont die großen Steuerkräfte und ist in seinen Erträgen von den Wellenbewegungen des Wirtschaftslebens stark abhängig. Da aber die hiernach in erster Linie in Betracht kommenden Steuern, nämlich die Einkommen- und Vermögenssteuer in der Hand der Einzelstaaten lagen, verzichtete man auf die direkte Erfassung der im Einkommen und Vermögen sich offenbarenden allgemeinen Gesamtsteuerkraft und begnügte sich durch eben jene Einkommen- und Vermögensergänzungssteuern mit der Erfassung der besonderen Steuerfähigkeit, wie sie sich in der Entstehung von Einkommen und Vermögen ausdrückt."

11) Das sogenannte Mantelgesetz vom 3. Juni 1906 sicherte in § 7 den

Die Erbschaftssteuer, mit der man glaubte, dem Reich eine elastische Einnahmequelle verschafft zu haben, und einige andere neu eingeführte Abgaben sollten es schließlich dahin bringen, daß das Reich auf die Matrikularbeiträge der Länder verzichten konnte. In Wirklichkeit blieben aber die Einnahmen, die dem Reich in der „ersten großen Finanzreform" erschlossen wurden, weit hinter den Erwartungen zurück.

Auch der Ertrag der Erbschaftssteuer war unbefriedigend, was aber der unzulänglichen Erfassung der Erbschaftssteueranfälle in dem Reichsgesetz selbst zuzuschreiben war. Während einige deutsche Länder ihre Erbschaftssteuergesetze in den vorangegangenen Jahren auch schon auf die Abkömmlinge und Ehegatten des Erblassers ausgedehnt hatten, ließ das Erbschaftssteuergesetz des Reiches beide Gruppen von Erben steuerfrei und stellte es den Bundesstaaten in § 59 lediglich anheim, von sich aus diese Erben zur Erbschaftssteuer heranzuziehen. Soweit frühere Landessteuergesetze eine Besteuerung von Abkömmlingen und Ehegatten vorsahen, blieben die entsprechenden Bestimmungen in Kraft. Einzelne Staaten erließen, wie z. B. Elsaß-Lothringen, im Anschluß an das Reichserbschaftssteuergesetz neue Landessteuergesetze, in denen sie von der Ermächtigung zur Besteuerung von Deszendenten und Ehegatten Gebrauch machten.

Im Grunde genommen hatte sich der Grundsatz der Mitbesteuerung von Abkömmlingen und Ehegatten bereits durchgesetzt. In der Wissenschaft dürfte die Begründung der Erbschaftssteuer durch Schanz und einige Aufsätze von Neumann [12]) hierzu nicht wenig beigetragen haben. Soweit zunächst noch Einwendungen gegen die Besteuerung von Deszendenten gemacht wurden, wie z. B. von Köppe, wurden sie in späteren Aufsätzen, wenn auch unter Bedenken, wieder fallen gelassen [13]).

Tatsächlich können Abkömmlinge und Ehegatten von einer Besteuerung von Erbschaftsvermögen nicht ausgenommen werden. Abgesehen von rein finanziellen Gründen — etwa ¾ aller Erb-

---

Ländern bis zum Ablauf des Rechnungsjahres 1910 mindestens den Betrag der erzielten Durchschnittseinnahme aus den Rechnungsjahren 1901 bis 1905 zu. Von da ab sollte den Ländern ein Drittel der Roheinnahme verbleiben.

12) „Die Gliederung des Volksvermögens und die Erbschaftssteuer der Deszendenten" und „Die Reichserbschaftssteuer" in Soziale Praxis, 9. Jahrg. 1900, sowie „Nach dem Vermögen des Erben klassifizierte Erbschaftssteuer, a.a.O.

13) „Die Reichsfinanzreform", Leipzig 1902, S. 78 und später: „Die Aufgaben der Reichsfinanzreform und die ihr drohenden Gefahren vom Finanz- und sozialpolitischen Standpunkt", in Annalen des Deutschen Reichs, Jahrg. 1909. S. 13.

schaftsvermögen fallen gerade diesen Erben zu[14]) — kann eine Ausnahme schon aus Erwägungen steuerlicher Gerechtigkeit keine Billigung finden.

Die damalige Reichsregierung war von der Richtigkeit einer Deszendenten- und Ehegattenbesteuerung ebenfalls überzeugt und mußte lediglich aus politischen Gründen von einer reichseinheitlichen Regelung absehen. Die Regierungsparteien, Konservative und Zentrum, waren für eine solche Erweiterung des Erbschaftssteuergesetzes nicht zu gewinnen. Aus den gleichen Gründen ist es auch in den späteren Finanzreformen vor dem Weltkrieg nicht gelungen, die Ehegatten und Abkömmlinge im Rahmen des Reichserbschaftssteuergesetzes zu besteuern.

Die Ablehnung einer Ausdehnung des Gesetzes wurde von Konservativen und Zentrum damit begründet, daß eine Besteuerung der nächsten Angehörigen eines Verstorbenen der germanischen Auffassung vom Familieneigentum widerspreche[15]). Namentlich in agrarischen Kreisen, in denen das allen Angehörigen gemeinsame Eigentum eine größere Rolle spielt, war der Widerstand gegen eine Erweiterung der Erbschaftssteuer groß. In den Jahren 1907/08 ist es gegen diese Auffassung zu kampfbundartigen Zusammenschlüssen von Industrie, Handel und Handwerk gekommen, in denen man den Agrariern vorwarf, ideelle Dinge mit materiellen Vorteilen zu vermengen. Man dürfe Familiensinn nicht mit Knauserigkeit verwechseln[16]). Gerade auch in germanischen Staaten sei es schon lange zu einer Deszendentenbesteuerung gekommen, wie die Erbschaftssteuergesetze in England, Holland, Dänemark usw. bezeugten[17]).

Bei der Steuerreform 1909 wurde zunächst die Vorlage der Regierung zur Einführung einer Nachlaßsteuer, mit der man die Erbschaftssteuer praktisch auf Abkömmlinge und Ehegatten ausdehnen und schärfer fassen wollte, verworfen[18]), und auch die Erweiterung des Erbschaftssteuergesetzes selbst abgelehnt. Wieder stimmten vor allem Zentrum und Konservative, schon mehr aus prin-

14) Vgl. die Zusammenstellungen der Erbanfälle bei Neumann: „Die Gliederung des Volksvermögens . . .“ und Gerloff: „Matrikularbeiträge . . .“, S. 50, sowie die Tabelle I, S. 64.

15) Vgl. die Rede des Abgeordneten Freiherrn von Hertling im Reichstag. „Verhandlungen des Reichstags“, 1907/09, Bd. 237, S. 8811 ff.

16) Vgl. hier auch die Frankfurter Dissertation von W. Karakascheff: „Die Entwicklung der Reichserbschaftsteuer“, 1921, S. 97 ff.

17) Gerloff, W.: „Matrikularbeiträge“, S. 44 und Lexis, W., in „Die Erbschaftsabgabe und die Reichsfinanzreform“ 8 Gutachten. Berlin 1909.

18) Bemerkenswert ist, daß die Nachlaßsteuer fast einstimmig abgelehnt wurde und z. B. auch Sozialdemokraten auf die technischen Mängel einer solchen Besteuerung hinwiesen. Vgl. Südekum vor dem Reichstag, in Verh. d. Reichstags 1907/09 Bd. 233, S. 5774.

zipiellen Erwägungen, dagegen. Die Erbschaftssteuer war zu einem Zankapfel geworden. Während die Konservativen die erneute Einbringung einer von ihnen bereits abgelehnten Vorlage als unfreundlichen Akt empfanden, war es der Sozialdemokratie nicht schwer, die Ablehnung einer ausreichenden Erbschaftsbesteuerung zu propagandistischen Zwecken zu verwerten. Die Reichsregierung mußte wohl oder übel das Erbschaftssteuerprojekt ganz fallen lassen. Man wollte bei der Durchberatung der Wehrvorlagen im Reichstag nach außen hin nicht den Eindruck innerer Zwistigkeiten erwecken [19]).

Mit der Einführung der sogenannten Besitzsteuer kam es dann 1913 zu einem Kompromiß, das dem Standpunkt derjenigen, die auf einer Ausdehnung der Erbschaftssteuer beharrten, weitgehend Rechnung trug und auch von den Konservativen angenommen wurde. Die Besitzsteuer sollte als eine Zuwachssteuer das Vermögen besteuern, das sich über den zum 1. Januar 1914 für den Wehrbeitrag ermittelten Vermögenswert bilden würde. Innerhalb der Besitzsteuer war auch der Vermögenszuwachs steuerpflichtig, der als Erbschaftsvermögen an Ehegatten und Abkömmlingen eines Verstorbenen fiel.

•

Während des Weltkrieges ist es trotz der gewaltig gestiegenen Ausgaben und obwohl die Sozialdemokraten im Reichstag wiederholt Anträge auf Erhöhung der Erbschaftssteuer einbrachten, zu keiner Änderung des Erbschaftssteuergesetzes gekommen. Es waren hierfür hauptsächlich zweierlei Gründe maßgebend.

Erstens glaubte man in den kriegführenden Staaten allgemein nur an eine kurze Dauer des Krieges und war der Ansicht, daß der Unterlegene für die Kriegskosten aufzukommen hätte.

Zweitens wurde die Erbschaftssteuer mit Recht als ein für die Kriegsfinanzierung ungeeignetes Mittel angesehen. Eine vorübergehende Erhöhung der Erbschaftssteuer zur Deckung eines größeren Bedarfs führt nämlich dazu, daß nur solche Vermögen schärfer erfaßt werden, die in einer solchen Zeitspanne zur Vererbung kommen, während alle anderen Vermögen von der Steuererhöhung unberührt bleiben. Noch ungerechter erscheint die zeitweilige Heraufsetzung der Erbschaftssteuer vom Standpunkt der Erben aus gesehen. Gerade diejenigen, die schon den Gatten, Vater oder Sohn im Kriege verloren haben, müßten dann auch noch ein zusätzliches materielles Opfer bringen.

In Deutschland sowohl als auch in England lehnte man deshalb in den maßgebenden Kreisen eine Erhöhung der Erbschafts-

19) Vgl. die Ausführungen des Staatssekretärs des Reichsschatzamtes Kühn (V. d. R. 1913, Bd. 289, S. 4613) und des Abgeordneten Bassermann (V. d. R. 1913, Bd. 290 S. 5833) im Reichstag.

steuern während des Krieges ab und wies darauf hin, daß eine stärkere Ausnutzung dieser Steuerquelle der Zeit nach dem Kriege vorbehalten bleiben müßte [20]).

Nach dem Weltkrieg befand man sich in Deutschland in einer völlig veränderten Situation. Die dem Reich aus dem verlorenen Krieg entstandenen hohen Verpflichtungen erforderten auf dem Gebiet der Finanzwirtschaft eine Reihe einschneidender Maßnahmen. Der in diesen Reformen, wie überhaupt in der neuen Verfassung, zum Ausdruck kommende Zug einer Entwicklung zum Einheitsstaat war schon durch die unumgängliche Notwendigkeit einer stärkeren Zusammenfassung aller Kräfte bedingt. Noch im Rahmen der bisherigen Finanzpolitik erfolgte 1919 eine Ausdehnung der Erbschaftssteuer auch auf Ehegatten und Abkömmlinge, die Steuersätze wurden erheblich heraufgesetzt, und während der frühere Tarif bereits eine Progression der Steuersätze nach dem Grade der Verwandtschaft und der Höhe des Anfalls vorsah, folgte nunmehr eine weitere Staffelung nach der Höhe des Eigenvermögens des Erbenden. Daneben wurde nach englischem Vorbild noch eine Nachlaßsteuer mit mäßigen Sätzen eingeführt; das Schwergewicht lag jedoch bei der Erbschaftssteuer.

Die mit den neuen Erbschafts- und Nachlaßsteuergesetzen verbundene rücksichtslose Besteuerung von Erbschaftsvermögen entsprang wie andere finanzielle Maßnahmen dieser Zeit der überaus großen Finanznot des Reiches. Sie konnte auf die Dauer nicht aufrecht erhalten werden. Schon 1922 fiel die Nachlaßsteuer wieder weg. Durch eine Steuernotverordnung vom Jahre 1923 kam die Progression der Erbschaftssteuersätze nach der Höhe des Eigenvermögens in Fortfall, die Steuersätze wurden wie bereits 1922 wieder herabgesetzt und die Ehegatten grundsätzlich befreit [21]). Die bisherigen sechs Steuerklassen wurden um eine vermindert.

3. DIE NEUERE ERBSCHAFTSBESTEUERUNG.

Die heutige Erbschaftsbesteuerung beruht im wesentlichen auf der Fassung des Erbschaftssteuergesetzes vom 22. August 1925, das mit dem Gesetz vom 16. Oktober 1934 in einigen Punkten abgeändert wurde. Nachdem bereits das Gesetz von 1925 eine Er-

20) s. unten, S. 94.

21) Das Gesetz vom 20. Juli 1922, reiht die Ehegatten zwar in die I. Steuerklasse ein, doch wird nach § 9 des Gesetzes der Erwerb nur dann besteuert, „wenn der Altersunterschied zwischen den Ehegatten mehr als 20 Jahre beträgt und die Ehe noch nicht 5 Jahre bestanden hat." Die Ausnahme wird damit praktisch zur Regel.

höhung der steuerfreien Beträge in den Steuerklassen I und II von RM. 3000.— auf RM. 5000.— gebracht hatte, wurden die Freigrenzen 1934 in Klasse I auf RM. 30 000.— und in Klasse II auf RM. 10 000.— heraufgesetzt. Diese Erleichterungen kommen in der Hauptsache den direkten Abkömmlingen des Erblassers, den Kindern und Enkeln zugute. Dem Einwand, daß die Erbschaftssteuer eine Witwen- und Waisensteuer sei, wird damit in wirksamer Weise entgegengetreten.

Eine Neuerung schuf das Gesetz vom Jahre 1925 mit dem Fall der „beerbten Ehe". In Belgien hatte man die überlebenden Ehegatten niedriger besteuert, wenn sie noch Kinder hatten. Das deutsche Erbschaftssteuergesetz bestimmte hieran anknüpfend, daß der Erwerb an Ehegatten nur dann steuerfrei bleiben sollte, wenn von dem Erblasser noch Kinder vorhanden waren. Andernfalls wurden die Ehegatten nach Steuerklasse I besteuert. Nach der Abänderung vom Oktober 1934 wird die Steuerfreiheit aber nur gewährt, wenn die Abkömmlinge von dem Erblasser und Erbenden gemeinsam abstammen. Neben den bevölkerungspolitischen Gesichtspunkten wird dadurch der Gedanke der blutsmäßigen Zusammengehörigkeit stärker betont.

Das deutsche Erbschaftssteuergesetz erfaßt den Erwerb von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen. In der deutschen Gesetzgebung ist die Schenkungssteuer also eine Unterart der Erbschaftssteuer. Der Begriff „Schenkungssteuer" selbst ist seit dem Gesetz vom 7. August 1922 verschwunden [22]).

Die Steuerpflichtigen werden nach dem Grade der Verwandtschaft zu dem Erblasser in die folgenden 5 Klassen eingeteilt:

Steuerklasse I: Die Ehegatten, die ehelichen Kinder, die Kinder, denen die rechtliche Stellung ehelicher Kinder zukommt, die unehelichen Kinder beim Erwerb von der Mutter (beim Erwerb vom Vater, nur, wenn dieser die Vaterschaft anerkannt hat) und die Stiefkinder.

Steuerklasse II: Die Abkömmlinge der unter I aufgeführten Kinder.

Steuerklasse III: Die Eltern, Großeltern und weitere Voreltern, die voll- und halbbürtigen Geschwister.

Steuerklasse IV: Die Schwiegereltern, Schwiegerkinder und die Abkömmlinge 1. Grades von Geschwistern.

22) Vgl. auch Megow, H.: „Erbschaftssteuergesetz mit Erläuterungen", Berlin 1937, S. 10 ff.

Steuerklasse V: Alle überigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.

Die Berechnung der Steuer erfolgt auf Grund des nachstehenden Tarifs. Der Steuersatz ist jeweils für die gesamte zu versteuernde Summe in Anwendung zu bringen.

bis einschl.	in der Steuerklasse in %				
Reichsmark	I	II	III	IV	V
10 000	2	4	6	8	14
20 000	2,5	5	7,5	10	16
30 000	3	6	9	12	18
40 000	3,5	7	10,5	14	20
50 000	4	8	12	16	22
100 000	4,9	9	13,5	18	24
150 000	5	10	15	20	26
200 000	5,5	11	16,5	22	28
300 000	6	12	18	24	30
400 000	6,5	13	19,5	26	32
500 000	7	14	21	28	34
600 000	7,5	15	22,5	30	36
700 000	8	16	24	32	38
800 000	8,5	17	25,5	34	40
900 000	9	18	27	36	42
1 000 000	9,5	19	28,5	38	44
2 000 000	10	20	30	40	46
4 000 000	11	21	32	42	48
6 000 000	12	22	34	44	51
8 000 000	13	23	36	46	54
10 000 000	14	24	38	48	57
darüber	15	25	40	50	60

Wichtig sind die neueren Befreiungsvorschriften des Gesetzes, die mit der Änderung vom 16. Oktober 1934 eingeführt wurden. Im Gegensatz zur Regelung nach dem Erbschaftssteuergesetz vom Jahre 1925, die nur eine Freigrenze vorsah, bei deren Überschreitung der gesamte Betrag steuerpflichtig wurde, bleibt nunmehr in den Steuerklassen I und II ein Betrag von RM. 30 000.— bezw. RM. 10 000.— immer steuerfrei und nur der übersteigende Betrag ist zu versteuern. In den Steuerklassen III und IV ist dagegen nur ein Erwerb von RM. 2000.— und in Steuerklasse V von RM. 500.— steuerfrei. Übersteigt der Wert des Erwerbs die Besteuerungsgrenze, so ist in diesen Steuerklassen der ganze Betrag zu versteuern. Die Steuer wird dann aber nur soweit erhoben, als sie aus der Hälfte der die Steuerfreigrenze übersteigenden Summe gedeckt werden kann.

Der § 18 des Erbschaftssteuergesetzes sieht weitere Steuerbefreiungen beim Erwerb von Hausrat, Kunstgegenständen, Sammlungen und Gegenständen von geschichtlichem oder wissenschaftlichem Wert vor, wobei die Steuerfreigrenze wieder nach den einzelnen Steuerklassen verschieden ist.

Eine besondere Regelung gilt für rasch folgende Steuerfälle. Tritt ein zweiter Erb- oder Schenkungsfall innerhalb von 5 Jahren ein, so wird nach § 20 des Gesetzes von dem Vermögen, das vorher bereits besteuert wurde, die Steuer nur zur Hälfte erhoben. Liegt der vorangegangene Steuerfall mehr als 5 Jahre, aber nicht mehr als 10 Jahre zurück, so erfolgt die Steuererhebung nur zu $^3/_4$.

Wichtige Befreiungsvorschriften finden sich auch außerhalb des Erbschaftssteuergesetzes. Nach dem Reichserbhofgesetz vom 29. September 1933 (§ 55) und der Erbhofrechtsverordnung vom 21. Dezember 1936 (§ 42) ist alles Vermögen, das zum Erbhof gehört, beim Übergang auf den Anerben erbschaftssteuerfrei. Nur das persönliche, nicht zum Erbhof gehörige Vermögen des Bauern ist erbschaftssteuerpflichtig. Die Erbschaftssteuer ist damit zur Schonung des ländlichen Grundbesitzes in einem wichtigen Sektor der deutschen Wirtschaft praktisch ganz außer Hebung gesetzt.

Von den übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes ist noch hervorzuheben, daß jeder der Erbschaftssteuer unterliegende Erwerb binnen einer Frist von drei Monaten dem zuständigen Finanzamt zu melden ist (Deklarationsverfahren).

4. ZUSAMMENFASSUNG. DAS FINANZIELLE ERGEBNIS.

Das deutsche Erbschaftssteuergesetz beruht zweifellos auf dem Gedanken der Bereicherungssteuer[23]). Die Schanzsche Begründung der Erbschaftssteuer war entscheidend. Nur so lassen sich die verhältnismäßig hohen in den Steuerklassen IV und V bis 50 bezw. 60% ansteigenden Steuersätze erklären. Der Auffassung von Schanz folgend, in der Erbschaftsbesteuerung nur einen Teil der Einkommensteuer zu sehen, bestimmte auch noch der § 6 Abs. III des Einkommensteuergesetzes vom Jahre 1925 ausdrücklich, daß einmalige Vermögensanfälle, wie Schenkungen und Erbschaften nicht einkommensteuerpflichtig sind, also der Erbschaftssteuer vorbehalten bleiben. In den neuen Einkommensteuergesetzen fehlt diese Bestimmung, sodaß auch einmalige Vermögensanfälle, die

23) Diese Auffassung kommt im Gesetz in den §§ 3 (unter Schenkung) und 4 (unter Zweckzuwendungen) zum Ausdruck, in denen die Verpflichtung zur Steuerzahlung von einer „Bereicherung" des Erwerbers abhängig gemacht wird.

von der Erbschaftssteuer erfaßt werden, der Einkommensbesteuerung unterliegen, wenn sie nach dem Gesetz als steuerpflichtige Einkünfte anzusehen sind.

Zu spürbaren Kapitalabstrichen kann die Erbschaftssteuer in den beiden Steuerklassen IV und V führen. In der nachfolgenden Tabelle I (S. 64) wurden die Veranlagungen von 1930, 1932 und 1935 zugrunde gelegt, wobei im Haushaltsjahr 1935 zum Teil schon die Abänderungen des Gesetzes vom 16. Oktober 1934 zur Geltung gekommen sind.

Der durchschnittliche Steuersatz betrug hiernach:

	Steuerklasse	
	IV	V
1930	13,8 %	19,4 %
1932	13,2 %	19,9 %
1935	15,6 %	24,0 %

Wenn man die Erwerbsanfälle nach Wertstufen zusammenfaßt (Tabelle II, S. 65), kommt man bei den Erwerbungen über RM. 100 000.— zu einem durchschnittlichen Steuersatz von 10,15% im Jahre 1932 und 12,2% im Jahre 1935. Erfahrungsgemäß fallen gerade die großen Vermögen an die direkte Linie, sodaß in Deutschland die Steuersätze von 50 und 60% bei Erwerbungen über 10 Millionen RM in den Steuerklassen IV und V kaum zur Anwendung kommen dürften. Die Gefahr einer stärkeren Kapitaleinbuße durch die Erbschaftssteuer scheint dadurch verringert.

Aus Tabelle I geht hervor, daß der Anteil der Steuerklasse I an dem Aufkommen der Erbschaftssteuer kleiner geworden ist. Die Erwerbungen in Klasse I sind von 984 und 977 Mill. RM. in den Jahren 1930 und 1932 auf 612 Mill. RM. zurückgegangen, der Anteil der Steuerklasse I an der festgesetzten Steuer betrug 1935 nur noch rund 46% gegenüber 56 und 55% in den Jahren 1930 und 1932 (Tab. I). Trotzdem haben, wie aus Tab. III (S. 66) hervorgeht, die Steuerbefreiungen des Gesetzes vom 16. Oktober 1934 nicht zu einem Sinken der Erbschaftssteuererträge geführt. Im Gegenteil, im Jahre 1937/38 hat die Erbschaftssteuer eine seit der Neufassung des Gesetzes vom Jahre 1925 nicht erreichte Summe von 94,5 Mill. RM. eingebracht. Diese Tatsache beruht einmal auf der neuerlichen schärferen, vor allem genaueren Erfassung von Erbschaftsvermögen bei der Bewertung und einer gründlicheren Nachprüfung der Steuererklärungen. Außerdem kann man aber auch daraus, daß bei der Veranlagung 1935 der durchschnittliche Steuersatz mit Ausnahme von Steuerklasse III höher ist als bei den vor-

hergehenden Veranlagungen, auf eine Vergrößerung der vererbten Vermögen schließen (Tabelle I). Es wäre nicht uninteressant, beim Vorliegen neuen Zahlenmaterials die Entwicklung späterer Jahre zu verfolgen.

Tabelle I.

Erwerbungen von Todes wegen und durch Schenkungen *).

Steuerklasse	Erwerbsanfälle: Zahl	in % der Zahl d. Erwerbungen insgesamt	Wert des Erwerbs in 1000,- RM	in % des Wertes insgesamt	festgesetzte Steuer: Betrag in 1000,- RM	in % der festgesetzt. Steuer insgesamt	in % des Erwerbs	
I	43308	61,94	984 322	79,28	42 834	56,29	4,3	1930
II	1671	2,39	33 610	2,71	2 611	3,43	7,7	1930
III	9302	13,31	105 767	8,52	11 120	14,61	10,5	1930
IV	5770	8,25	60 616	4,88	8 411	11,06	13,8	1930
V	9862	14,11	57 300	4,61	11 120	14,61	19,4	1930
Insges.	69913	100,00	1 241615	100,00	76 096	100,00		
I	42870	59,65	977 486	78,46	44 505	55,00	4,6	1932
II	1637	2,28	36 629	2,94	3 599	4,45	9,8	1932
III	9589	13,34	108 899	8,74	12 373	15,29	11,3	1932
IV	6345	8,83	59 979	4,82	7 948	9,82	13,2	1932
V	11424	15,90	62 794	5,04	12 491	15,44	19,9	1932
Insges.	71865	100,00	1 245 787	100,00	80 916	100,00		
I	20846	44,35	612 607	70,44	33 858	45,98	5,5	1935
II	1037	2,22	32 428	3,74	3 904	5,30	12,0	1935
III	8531	18,20	91 182	10,48	9 035	12,26	9,9	1935
IV	5714	12,18	61 837	7,10	9 688	13,15	15,6	1935
V	10771	23,05	71 592	8,24	17 164	23,31	24,0	1935
Insges.	46899	100,00	869 646	100,00	73 649	100,00		

*) Entnommen und errechnet aus den Zahlen des Statistischen Jahrbuchs, 1932, 1934 und 1937.

Der Anteil der Erbschaftssteuer am Gesamtsteueraufkommen ist nach wie vor jedoch gering. Auch die derzeitige Beteiligung der Erbschaftssteuer (1937/38) mit 1,5% an der Besteuerung von Einkommen und Vermögen zeigt, daß der Erbschaftssteuer als Besitzsteuer doch nur eine bescheidene Rolle zukommt. Die weit-

gehenden Steuerbefreiungen der direkten Linie und die Tatsache, daß wirklich große Vermögen in Deutschland relativ selten sind, lassen es zu einem größeren Ertrag der Erbschaftssteuer nicht kommen. Charakteristisch für die Erbschaftssteuer als Besteuerung des Besitzes ist, daß ihr Anteil mit 1,3% an den Erträgen der Steuern insgesamt, bezw. 3,8% an dem Ergebnis der Besteuerung von Einkommen und Vermögen in dem noch als Krisenjahr anzusprechenden Haushaltsjahr 1933/34 am höchsten war. Mit den neuerdings steigenden Steuereinnahmen kann die Erbschaftssteuer als verhältnismäßig starre Steuer nicht gleichen Schritt halten, was durch ein Sinken der Erbschaftssteuererträge im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen und den Erträgen aus der Besteuerung aus Einkommen und Vermögen auf 0,76 bezw. 1,5% gekennzeichnet ist (Tabelle III).

Tabelle II.

Veranlagung nach Wertstufen *).

Wertstufen in RM	Erwerbsanfälle: Zahl	Erwerbsanfälle: in % der Zahl der Erwerbsanfälle insgesamt	Erwerbsanfälle: Wert des Erwerbs in 1000,- RM	Erwerbsanfälle: in % d. Wertes insgesamt	festgesetzte Steuer: Betrag in 1000,- RM	festgesetzte Steuer: in % der festgesetzt. Steuer insgesamt	festgesetzte Steuer: durchschnittl. Steuersatz
1932							
bis 10 000.—	43506	60,54	227 945	18,30	10 012	12,37	4,39
10 000— 20 000.—	15306	21,30	210 776	16,92	8 180	10,11	3,88
20 000— 30 000.—	5360	7,46	126 911	10,19	5 700	7,04	4,49
30 000— 40 000.—	2403	3,34	80 021	6,42	4 212	5,20	5,26
40 000— 50 000.—	1469	2,04	63 137	5,07	3 752	4,64	5,94
50 000—100 000.—	2396	3,34	156 042	12,52	10 397	12,85	6,66
über 100 000.—	1425	1,98	380 955	30,58	38 663	47,79	10,15
Insgesamt	71865	100,00	1245 787	100,00	80 916	100,00	6,50
1935							
bis 10 000.—	30098	64,18	140 869	16,20	8 256	11,21	5,86
10 000— 20 000.—	8622	18,38	118 667	13,65	5 692	7,73	4,80
20 000— 30 000.—	2996	6,39	70 458	8,10	3 895	5,29	5,53
30 000— 40 000.—	1460	3,11	48 474	5,57	3 226	4,38	6,65
40 000— 50 000.—	924	1,97	39 291	4,52	2 830	3,84	7,20
50 000—100 000.—	1691	3,16	110 020	12,65	8 054	10,94	7,32
über 100 000.—	1108	2,36	341 867	39,31	41 696	56,61	12,20
Insgesamt	46899	100,00	869 646	100,00	73 649	100,00	8,47

*) Stat. Jahrbuch 1934 und 1937.

Tabelle III.

Steueraufkommen in Deutschland **).

Haushaltsjahr	Erbschaftssteuer	Steuern von Eink. und Vermögen	Steuern insgesamt	Anteil der Erbschaftssteuer an den Erträgen (in %)	
		in Millionen RM		der Steuern v. Eink. u. Verm.	der Steuern insgesamt
1926/27	34,6	3078,1	6233,0	1,10	0,55
27/28	71,9	3802,8	7237,7	1,90	0,99
28/29	73,5	4251,8	7918,2	1,70	0,92
29/30	82,2	4361,8	8076,2	1,90	1,20
30/31	79,0	4155,6	7942,0	1,90	1,00
31/32	77,6	3317,9	6639,6	2,30	1,20
32/33	61,7	2112,0	5540,4	2,90	1,10
33/34	73,9	1927,3	5779,7	3,80	1,30
34/35	72,4	2445,9	7068,5	3,00	1,00
35/36	75,2	3490,9	8404,7	2,20	0,90
36/37	77,5	4716,6	10159,0	1,60	0,76
37/38	94,5	6220,6	12369,1	1,50	0,76

**) Stat. Jahrbuch 1932 und 1934 und Deutsche Steuerzeitung v. 21. 5. 38.

II. FRANKREICH.

1. ENTWICKLUNG BIS ZUM WELTKRIEG.

Die ersten nichtfeudalistischeen Erbabgaben wurden in Frankreich im Jahre 1703 mit dem *centième denier* eingeführt. Wie es in der Begründung des Einführungsediktes hieß, sollte der *centième denier* eine Vergütung für die *insinuation* (Eintragung), insbesondere aber für die Eintragung aller Eigentumsveränderungen unbeweglichen Gutes sein.

Die *insinuation* war eine von Franz I. aus dem römischen Recht übernommene Einrichtung, die ursprünglich nur einen Schutz der Gläubiger bei Schenkungen bezweckte [1]). Mit der Verpflichtung zur Eintragung aller Schenkungen wollte man eine gewisse Kontrolle ausüben und verhindern, daß ein Schuldner durch formlose Weggabe seines Vermögens an Angehörige und Freunde sich seiner Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern entzog. In Frankreich wurde die Eintragungspflicht allmählich auch auf Verkaufs-

1) Vgl. Pilon, E.: „Principes et Technique des Droits d'Enregistrement", tome I, Paris 1929, S. 9.

abschlüsse, Abtretungen und andere Geschäfte ausgedehnt. Durch das Edikt des Jahres 1703 ordnete man schließlich an, daß alle Rechtsveränderungen, deren Kenntnis im öffentlichen Interesse lag, um rechtlich wirksam zu sein, eingetragen werden mußten [2]). Mit dieser generellen Ausdehnung der *insinuation* wurde bestimmt, daß von allen Veränderungen unbeweglichen Eigentums eine Abgabe von 1%, der *centième denier* zu entrichten war. Ausgenommen waren nur Zuwendungen an die direkte Linie durch Schenkung oder Erbfolge.

Der Gedanke einer solchen Besteuerung war, wie nicht zu verkennen ist, dem feudalistischen Abgabesystem entnommen. Unter der Herrschaft des Lehnsrechts wurden bekanntlich zahlreiche Besitzveränderungsabgaben erhoben. — Unter anderem waren die Verkäufe (lods et ventes) und die Übertragungen von Todes wegen abgabepflichtig [3]). Nur in diesem Zusammenhang läßt sich auch die Tatsache erklären, daß sich der *centième denier* auf die Erfassung des unbeweglichen Vermögens beschränkte [4]). Damit der eindeutig fiskalische Zweck dieser Abgabe nicht so sehr in Erscheinung trat, vermied man es, den *centième denier* als Steuer zu bezeichnen. Dem Adel gegenüber wurde versichert, daß die gutsherrlichen Abgaben unberührt bleiben sollten und daß die neue Einrichtung überhaupt erst die Voraussetzung für eine vollständige Erfassung aller abgabepflichtigen Tatbestände des Lehnsrechts schaffe. Als eine Art Gegenleistung für die Erhebung der Abgabe wurden die Register für öffentlich erklärt und auf Wunsch Auszüge gegen Erstattung der Schreibkosten angefertigt.

Der *centième denier* war eine Steuer, die besonders auf den lehns- und zinspflichtigen Bauern und Pächtern lastete, da diese gleichartige Abgaben bereits an die Gutsherren zahlen mußten. Außerdem erstreckte sich die Abgabe aber auch auf Testamente, Erbschaftsverzichte und andere Rechtsgeschäfte, die ebenfalls schon von einer Steuer, der *droit de contrôle* erfaßt wurden [5]). Die Belastung der Abgabepflichtigen war durch diese mehrfache Beanspruchung recht erheblich.

---

2) Vgl. Bosquet, M.: „Dictionnaire raisonné des Droits Domaines et Droits domaniaux, Paris 1782, tome I, unter Centième denier und Pilon, a.a.O., S. 10.

3) Vgl. „Dictionnaire des Finances", Paris 1884, Bd. II, S. 91; Pannetier: „Les Successions et le Fisc", Paris 1919, S. 46, Pilon, a.a.O., S. 7 ff.

4) Lehnsherrliche Abgaben und centième denier zeigten auch in späteren Gesetzen eine bemerkenswerte Übereinstimmung. Vgl. G. Fénolhac: „L'Evolution et l'Impôt progressif en matière des Taxes Successorales et les Sanctions de cet Impôt", Paris 1919, S. 30.

5) „Dictionnaire des Finances" . . . S. 91.

Eine Änderung dieser Besteuerung erfolgte erst durch die Revolutionsgesetzgebung in den Jahren 1790 und 1798. Das Abgabesystem des *ancien régime*, das hauptsächlich auf den unteren Schichten des Volkes geruht hatte, wurde abgeschafft und die Steuergleichheit zum obersten Besteuerungsgrundsatz erklärt. Bei den Besitzwechselabgaben, auf die man aus fiskalischen Gründen auch in der Republik nicht verzichten wollte, wurden die Veränderungen beweglichen Eigentums mitbesteuert. Allerdings gingen die neuen Gesetzgeber trotz Verkündung des Gleichheitsprinzips nicht dazu über, bewegliches und unbewegliches Vermögen gleichmäßig zu besteuern.

Die neue Grundlage für die französischen Besitzwechselsteuern *(droits d'enregistrement)*, zu denen auch die Erbabgaben gehören, schuf das Gesetz des 22. *frimaire an* VII (12. Dez. 1798), das zu einem großen Teil auch heute noch in Kraft ist. Bei den Erbabgaben *(droits de mutation par décès)* wurden, wie schon in dem Gesetz vom Jahre 1790, die Steuersätze nach drei Verwandtschaftsklassen festgesetzt und das bewegliche Vermögen mit einer vierfachen Taxe belegt. Die neuen Steuersätze betrugen:

1. in der direkten Linie ¼% auf bewegliches und 1% auf unbewegliches Vermögen,
2. unter Ehegatten $^5/_8$% auf bewegliches und 2½% auf unbewegliches Vermögen,
3. bei allen übrigen Erben 1¼% auf bewegliches und 5% auf unbewegliches Vermögen.

Wesentliche Mängel wies das Gesetz neben der ungleichen Behandlung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen bei der Bewertung des sogenannten nackten Eigentums *(nue propriété)* und durch das Verbot des Schuldenabzugs auf. Bei dem Übergang eines Nießbrauchrechtes wurde als Steuersumme der halbe Wert des Eigentums zugrunde gelegt, während das Eigentum ohne Benutzungsrecht mit dem vollen Wert versteuert werden mußte. Diese Ungleichheiten hat man späterhin zu rechtfertigen versucht. So sollte die geringere Belastung von beweglichen Vermögensteilen nach der Absicht des Gesetzgebers als Ausgleich für den Nichtabzug der Schulden erfolgt sein[6]). Mit dem Verbot des Schuldenabzugs wiederum hätte sich der Staat nur für die zahlreichen Steuerhinterziehungen schadlos halten wollen. Außerdem wäre die Berücksichtigung der Schulden des Erblassers mit einer genaueren Kontrolle der Vermögensbestände verknüpft gewesen. Ein solches

6) Vgl. Allix, E.: „Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière francaise, 5. éd., Paris 1927, S. 662 ff.

Eindringen in die persönlichen Verhältnisse hätte man jedoch den Steuerpflichtigen ersparen wollen.

Alle diese Rechtfertigungsversuche gehen jedoch an der Tatsache, daß sich die französische Erbschaftssteuer aus den Lehnsabgaben entwickelt hat, vorbei. Nach einer wohl als richtig anzusehenden Auffassung beruht der Nichtabzug der Schulden auf der Gepflogenheit der Feudalherren, dem Erben das Lehnsgut in dem Zustand zu übergeben, indem es der Verstorbene zurückgelassen hatte. Bei der Festsetzung der Beleihungsabgabe wurde kein Unterschied gemacht, ob das Gut verschuldet war oder nicht[7]). Die gleiche Regelung wurde dann bei der Schaffung des *centième denier* im Jahre 1703 übernommen und schließlich auch 1798 beibehalten.

In dem Gesetz vom Jahre 1798 wurde die 1703 vertretene Ansicht, wonach die Erbschaftsabgabe nur eine Schutzgebühr sein sollte, verlassen und der Erwerb durch Erbschaft mehr als persönliches Geschenk betrachtet und demgemäß versteuert. Zwar sollte die Steuer, wie aus dem Bericht des mit der Neufassung des Steuergesetzes beauftragten Abgeordneten Duchâtel hervorgeht, das aus dem erworbenen Vermögen fließende Einkommen eines Jahres nicht übersteigen[8]), aber schon in den folgenden Gesetzen 1816 und 1832 ging man von dieser grundsätzlichen Einstellung wieder ab. Die Steuersätze wurden erhöht und weitere Abstufungen durch Vermehrung der Steuerklassen vorgenommen. Die Verpflichtung zur Zahlung einer Kriegsentschädigung und die für den eigenen wirtschaftlichen Wiederaufbau nach dem Sturz Napoleons benötigten Summen zwangen den Staat seine Steuerquellen stärker als bisher in Anspruch zu nehmen. In dieser Zeit ging man auch bereits dazu über, die Ungleichheiten in der Behandlung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen allmählich zu beseitigen.

Die Unvollkommenheiten des Gesetzes vom Jahre 1798 waren damit jedoch nur zum Teil aus der Welt geschafft und die Nichtberücksichtigung der Schulden des Erblassers, sowie die unzulängliche Bewertung des nackten Eigentums gaben weiterhin zu berechtigten Beschwerden Anlaß. Dazu kamen noch die Bestrebungen, der Forderung nach einer relativ stärkeren Belastung der größeren Vermögen durch Einführung progressiver Steuersätze Rechnung zu tragen[9]). Trotzdem diese Fragen seit dem Jahre 1850 einen ständigen Programmpunkt des französischen Parlamentes bildeten, nahm die geforderte Neugestaltung des Erbschaftssteuerwesens

7) Allix: a.a.O., S. 664 und Pannetier, a.a.O., S. 58.
8) Stourm: „Systèmes généraux d'Impôts" 3. éd., Paris 1912, S. 248.
9) Schon in dem Revolutionsjahr 1848 sprach sich ein französischer Finanzminister für progressive Steuersätze aus. Vgl. Fénolhac, a.a.O., S. 43.

erst im Jahre 1894 unter dem Finanzminister Poincaré greifbare Formen an und wurde 7 Jahre später, am 25. Februar 1901 Gesetz.

Die Hauptaufgabe dieses Gesetzes bestand in der Beseitigung der oben geschilderten steuerlichen Ungleichheiten, wobei die Frage des Schuldenabzugs eine besondere Rolle spielte. Es ist für die französische Einstellung in Steuerfragen überaus charakteristisch, daß man lange geschwankt hat, Schuldenabzug und damit eine genaue Kontrolle des Steuerpflichtigen zu gestatten oder diese Unvollkommenheit lieber in Kauf zu nehmen und dafür ein Eindringen in die persönlichen Verhältnisse des Erben zu verhindern. Der Gesichtspunkt, den Fiskus nicht in die eigenen Angelegenheiten hineinsehen zu lassen, ist darum auch der einzige ernster zu nehmende Rechtfertigungsgrund, mit dem das Verbot des Schuldenabzugs in Frankreich begründet werden konnte. Caillaux, der neue Finanzminister, hatte noch in seiner Budgetrede vom 31. Mai 1900 [10]) versucht, eine Kompromißlösung durchzubringen. Um Steuerumgehungen nach Möglichkeit zu verhindern und bei der Abwehr von Hinterziehungen nicht zu schwierigen und für die Besteuerten lästigen Kontrollmaßnahmen greifen zu müssen, sollten nur eingetragene Rechtstitel und andere anerkannte Schulden berücksichtigt werden. Ein Abzug von geschäftlichen Verpflichtungen *(dettes commerciales)* sollte aber nicht gestattet sein.

Caillaux war mit diesen Forderungen allerdings nicht durchgedrungen. Mit Ausnahme von 6 Fällen, die kaum nachzuprüfen waren und deshalb leicht zu Steuerumgehungen geführt hätten, wurden im Gesetz vom Jahre 1901 alle Arten von Schulden, also auch solche geschäftlicher Art als abzugsfähig zugelassen. Eine notwendige Folge dieser Regelung war die Schaffung zahlreicher neuer Bestimmungen, die ein Mißbrauchen dieser Erleichterungen verhindern sollten, aber den Steuerbehörden damit auch die Möglichkeit zur genauen Nachprüfung der Eigentumsverhältnisse aller Steuerpflichtigen in die Hand gaben.

Als weitere wichtige Neuerung sah das Gesetz vom 25. Februar 1901 eine verschieden hohe Bewertung von Nießbrauchsrechten nach dem Alter des Nutznießers vor. Soweit dieser das 20. Lebensjahr noch nicht erreicht hatte, wurde für das Benutzungsrecht $^{7}/_{10}$ und für das belastete Eigentum $^{3}/_{10}$ des Gesamtwertes als Steuerwert festgesetzt. War der Nießbrauchsberechtigte 20 und mehr Jahre alt, so verminderte sich der angenommene Wert des Rechtes um $^{1}/_{10}$ für je 10 Lebensjahre, der Wert des nackten Eigentums stieg dafür entsprechend. Vom 70. Lebensjahr des Berechtigten ab setzte man den Wert des Nießbrauchs auf $^{1}/_{10}$ und den des nackten Eigentums auf $^{9}/_{10}$ des Gesamtwertes fest.

10) Im Auszug wiedergegeben bei Pannetier, a.a.O., S. 66 ff.

Mit diesen Änderungen hatte man die Hauptmängel der alten Erbschaftssteuergesetzgebung beseitigt. Daneben stellte die Einführung progressiver Steuersätze in den einzelnen — im Jahre 1902 auf 7 ausgedehnten — Steuerklassen eine bemerkenswerte Neuerung des Jahres 1901 dar. Der Regierung kam dabei sehr zustatten, daß sie die Steigerung der Steuersätze als Ausgleich für die gewährten Steuererleichterungen beanspruchen konnte[11]). Die englische Erbschaftssteuergesetzgebung spielte bei dieser Neuordnung, wie übrigens auch bei den späteren Reformen, eine wichtige Rolle.

Mit der Steuerprogression brachte das neue französische Erbschaftssteuergesetz gleichzeitig auch das sogenannte Durchstaffelungssystem *(système par tranche)* zur Einführung. Nach diesem Verfahren wird der zu versteuernde Betrag in mehrere den Stufen des Steuertarifs entsprechende Teilbeträge zerlegt und nur der jeweils in eine Stufe fallende Betrag mit dem betreffenden Steuersatz besteuert. Nach dem Durchrechnungsverfahren wird dagegen der in Frage kommende höchste Steuersatz immer für die gesamte steuerpflichtige Summe angelegt. Das Durchstaffelungs- oder Anstoßsystem stellt demgegenüber eine Verfeinerung der Progression dar, hat aber dafür den Nachteil, daß die Steuersumme jedes Mal erst durch eine umständliche Rechnung ermittelt werden muß.

Bis zum Weltkrieg wurden dann die Steuersätze der *droit de mutation par décès*, obwohl ihre Erträge seit dem Jahre 1901 weiter gestiegen waren, verschiedentlich erhöht. Nach dem Tarif vom 8. April 1910 betrugen die Steuersätze bereits in Steuerklasse I (Abkömmlinge 1. Grades) zwischen 1 und 6,5%, in der letzten Steuerklasse (Verwandte über den 4. Grad hinaus und Nichtverwandte) zwischen 18 und 29%.

2. DIE FRANZÖSISCHE ERBSCHAFTSBESTEUERUNG NACH EINFÜHRUNG DER TAXE SUCCESSORALE.

Ein neues Gesicht erhielt die französische Erbschaftsbesteuerung durch die *taxe successorale* im Jahre 1917. Im Gegensatz zu Deutschland und England hatte man sich in Frankreich schon während des Weltkrieges der Erbschaftsbesteuerung zur teilweisen Deckung des Kriegsfinanzbedarfs bedient und 1917 die Steuersätze der *droit de mutation par décès* erhöht. Um die Erträge der Erbschaftssteuer weiter zu steigern und den Besitz an den Kosten des Krieges in stärkerem Maße teilnehmen zu lassen, führte man

11) Stourm, a.a.O., S. 249.

gleichzeitig eine Nachlaßsteuer, die *taxe successorale* ein. Als Vorbild diente die englische *estate duty*; daneben wies die *taxe successorale* aber schon so viele eigene Züge auf, daß man sie ohne weiteres als eine spezielle französische Steuerform ansprechen konnte.

Die *taxe successorale* besteuerte den Nachlaß eines Verstorbenen nach 4 verschiedenen Steuerklassen, je nachdem, ob er 3, 2, 1 oder überhaupt keine Kinder hinterlassen hatte. Die Steuer entfiel, wenn von dem Erblasser mindestens 4 Kinder vorhanden waren. (Normale Familie). Die Steuersätze in den einzelnen Steuerklassen waren progressiv.

Für die Einführung der *taxe successorale* war neben dem fiskalischen Zweck vor allem der Gedanke einer relativen Entlastung der kinderreichen Familien maßgebend. Schon in den Jahren vor dem Weltkrieg hatte man sich in Frankreich für eine Vermögenssteuer auf dem Wege über die Nachlaßbesteuerung eingesetzt[12]). In den einzelnen Gesetzentwürfen des Jahres 1910 war bereits auch die später in der *taxe successorale* durchgeführte Berücksichtigung der Kinderzahl des Verstorbenen angeregt worden. Man griff auf diese Pläne dann in einem Zeitpunkt zurück, als man der Ansicht war, daß die hohen Kriegskosten ohne eine entsprechende Belastung des Besitzes nicht mehr getragen werden könnten.

Nach der Absicht des Gesetzgebers vom Jahre 1917 sollte die *taxe successorale* den Nachlaß eines Erblassers ohne Kinder soweit beschneiden, daß er etwa dem Vermögensstand eines Familienvaters entsprach, der 4 Kinder großgezogen hatte. Auf einer anderen Überlegung beruhte dagegen das Gesetz vom 25. Juni 1920. Bei dem französischen Steuersystem, das immer noch überwiegend auf den Abgaben des Verbrauchs aufgebaut ist, tragen die Familien mit mehreren Kindern einen ungleich größeren Anteil dieser Steuern als die kinderarmen Familien. Die Tendenz des abgeänderten Gesetzes ging nunmehr dahin, den Nachlaß des kinderarmen oder kinderlosen Erblassers für die während seines Lebens dem Staat vorenthaltenen Steuern zu erfassen[13]). Der Gedanke der nachträglichen Vermögensbesteuerung wurde dadurch stärker betont.

Es war jedoch unlogisch, vom Jahre 1920 ab den Erben allein die Steuerlast der *taxe successorale* aufzubürden und die Legatempfänger wegen einer angeblich größeren Bedürftigkeit davon auszunehmen[14]). Wenn man schon von der Voraussetzung ausgeht, daß der Verstorbene zu Lebzeiten steuerlich begünstigt war und größere Ersparnisse machen konnte als ein Familienvater mit

12) z. B. Caillaux im Jahre 1909. Vgl. Pannetier, a.a.O. S. 82 ff.
13) Vgl. Cochet: „La Taxe Successorale", Paris 1929, S. 16/17.
14) Vgl. Cochet, a.a.O., S. 26.

mehreren Kindern, dann muß diese Tatsache schließlich auch den Legatempfängern zugute kommen. Eine stärkere steuerliche Belastung des Erblassers während seines Lebens hätte auch die Höhe des Legates beeinflußt und vielleicht überhaupt in Frage gestellt. Folglich muß in diesem Falle auch der Legatempfänger einen entsprechenden Anteil an der nachträglichen Besteuerung des Erblassers tragen.

Vom bevölkerungspolitischen Standpunkt aus betrachtet, war die französische Nachlaßsteuer weniger eine vorsorgliche Maßnahme als ein Akt nachträglicher Gerechtigkeit[15]).

In der Praxis bedeutete die *taxe successorale* eine nach neuen Gesichtspunkten erfolgte Erweiterung und Verschärfung der *droit de mutation par décès*. Man teilte die neue Steuer den Enregistrementabgaben zu und bestimmte damit gleichzeitig, daß alle für die *droit de mutation par décès* erlassenen Anordnungen sinngemäß auch auf sie Anwendung finden sollten. Dadurch wurde auch äußerlich der enge Zusammenhang von Erbschafts- und Nachlaßsteuer dokumentiert. Beide Steuern ergänzten und beeinflußten sich gegenseitig. Bereits 1920 wurde das Kinderprivileg auch bei der Erbschaftssteuer eingeführt und Steuernachlässe für den Fall gewährt, daß der Erbe 4 und mehr Kinder hatte.

Die französische Steuergesetzgebung nach dem Weltkrieg brachte dann noch verschiedene recht beträchtliche Erhöhungen der Sätze beider Steuern. Dabei ging man so weit, daß in dem Gesetz vom 25. Juni 1920 selbst schon eine Vorkehrung gegen eine vollkommene Konfiskation von Erbschaftsvermögen getroffen werden mußte. Danach war dem Erben wenigstens 20% von dem ihm zugedachten Erbteil nach Abzug der Steuern zu belassen. Eine nach dieser Bestimmung gewährte Verminderung der Steuern ging zu Lasten der *droit de mutation*.

Vom Jahre 1926 ab erfolgte dann eine allmähliche Rückbildung. Die Sätze wurden wieder ermäßigt und neue Steuerhöchstgrenzen festgesetzt. Beide Steuern zusammen durften nach dem Gesetz vom 3. August 1926

bei Abkömmlingen und Ehegatten 25%,
Bei Verwandten der Seitenlinie 35%,
bei Verwandten über dem 4. Grad und Nichtverwandten 40%

des Erbanteils nicht überschreiten.

Art. 12 des Finanzgesetzes vom 29. Dezember 1929 setzte dann die *taxe successorale* in jedem Fall außer Kraft, in dem der Verstorbene wenigstens 2 Kinder hinterlassen hatte[16]). Steuerermäßi-

15) Vgl. Cochet, a.a.O., S. 19.
16) Vgl. „Bulletin de Statistique . . .", 53. Jahrg. 1929, 2. Bd. (Juli bis Dezember) S. 910/11.

gungen wurden ab 1930 schon dann gewährt, wenn von dem Erblasser oder Erben zur Zeit der Erbfolge wenigstens drei Kinder vorhanden waren[17]). Von dem Gedanken, daß die für den Bestand des Staates „normale" Familie wenigstens 4 Kinder haben müßte, war man inzwischen also wieder abgekommen.

3. DIE NEUERE ERBSCHAFTSBESTEUERUNG.

a) Erbschafts- und Schenkungssteuern.

Durch ein Dekret des Finanzministers vom 11. Juli 1934 faßte man die *droit de mutation* und die *taxe successorale*, die bisher schon praktisch ein einheitliches Ganzes bildeten, auch offiziell zusammen[18]). Beide Steuern werden von diesem Zeitpunkt ab innerhalb gleicher Tarife erhoben und alle Steuerbefreiungen sowie -ermäßigungen jeweils für die Gesamtsteuersumme gewährt. Im gleichen Jahre wurden noch alle in dem *enregistrement* zusammengefaßten Steuern kodifiziert und damit auch die zur Zeit gültigen Bestimmungen für die beiden *„droits successorales"* festgelegt[19]).

Die französische Erbschaftsbesteuerung erfolgt jetzt nur noch nach der Höhe der Erbanteile (s. Tabelle 1, S. 75). Ein besonderer, ermäßigter Tarif kommt bei Abkömmlingen 1. und 2. Grades sowie bei Ehegatten dann zur Anwendung, wenn deren Anteil, sowie die Summe des Gesamtnachlasses je 500 000 Francs (Fr.) nicht übersteigen (Tabelle 2, S. 76). Hinterläßt der Erblasser mehr als ein Kind, dann erhöht sich die zulässige Höchstgrenze für den Gesamtnachlaß um jeweils 500 000 Fr. für jedes weitere Kind. Für die übrigen Erben sind niedrigere Sätze dann vorgesehen, wenn der auf den einzelnen Erben entfallende Teil höchstens 10 000 Fr. und die Höhe der Nachlaßsumme insgesamt nicht mehr als 25 000 Fr. beträgt s. Tabelle 3, S. 76).

Die Zuwendungen an bestimmte Körperschaften werden, soweit sie nicht überhaupt steuerfrei bleiben oder eine Steuervergünstigung genießen, nach einem besonderen Tarif besteuert (Art. 405 bis 412 des *Code de l'enregistrement* vom 27. Dezember 1934).

Seit dem Jahre 1917 unterscheidet der französische Erbschaftssteuertarif 10 nach dem Grade der Verwandtschaft festgesetzte Steuerklassen. Die Steuersätze sind — darin kommt die Übernahme der *taxe successorale* zum Ausdruck — in den einzelnen Steuerklassen nochmals verschieden hoch, je nachdem, ob der Erb-

17) Vgl. „Bulletin . . ." 54. Jahrg. 1930, 1. Bd. (Jan. bis Juni) S. 700/01.
18) Vgl. „Bulletin . . .", 58. Jahrg. 1934, 2. Bd. (Juli bis Dez.) S. 139 ff.
19) Veröffentlicht im „Codes fiscaux, Supplément au Bulletin de Statistique et de Législation comparée de Décembre 1934", Paris 1935.

I. Der allgemeine Erbschaftssteuertarif.

Tabelle 1.

(Steuersätze in %).

erwandt-haftsgrad		1 bis 10000	10001 bis 50000	50001 bis 100000	100001 bis 250000	250001 bis 500000	500001 bis 1000000	1000001 bis 2000000	2000001 bis 5000000	5000001 bis 10000000	10000001 bis 50000000	über 50000000
kömmlinge*)	1	3	4,25	5,50	6,50	7,75	9	10,25	11,50	12,50	13,75	15
. Grad.	2	5	7,75	10	12	15	17,5	23	25,75	28	M**)	M
kömmlinge	1	3,5	4,75	6	7,25	8,5	9,5	10,75	12	13,25	14,5	15,5
. Grad.	2	5,75	8,25	10,5	12,75	15,5	18	23,75	26	28,75	M	M
gatten	1	3,5	4,75	6	7,25	8,5	9,5	10,75	12	13,25	14,5	15,5
	2	7,25	11	14,75	18	24	26,5	27,25	M	M	M	M
	3	9,75	15	19,5	23,75	28	32	M	M	M	M	M
kömmlinge	1	4,25	5,5	6,5	7,75	9	10,25	11,5	12,5	13,75	15	16,25
r d. 3. Grad.	2	6,25	8,75	11	13,25	16	18,75	24	26,75	29	M	M
...	1	4,75	6	7,25	8,5	9,5	10,75	12	13,25	14,5	15,5	16,75
	2	7,75	11,25	14,5	18,25	23,5	25	27,75	M	M	M	M
	3	10,75	16,25	20,5	24,75	28,25	M	M	M	M	M	M
... und	1	5,5	6,5	7,75	9	10,25	11,5	12,5	13,75	15	16,25	17,5
...stige	2	8,5	11,75	15	19	23,75	25,5	28	M	M	M	M
...eltern	3	11,5	16,75	21	25,25	28,25	M	M	M	M	M	M
...wister	1	14,5	16,75	19,25	21,5	24	26,5	28,75	31,25	33,75	36	M
	2	17	21,5	25,5	30	35,5	37,75	40,5	M	M	M	M
	3	19,5	26	30,5	35,5	39,75	M	M	M	M	M	M
el, Tanten,	1	20,5	22,75	25,25	27,5	30	32,5	34,75	37,25	M	M	M
en, Nichten	2	23	27	31	35,5	40	M	M	M	M	M	M
	3	25,5	31,25	35,5	40,25	M	M	M	M	M	M	M
ßonkel,	1	26,5	28,75	31,25	33,5	36	38,5	M	M	M	M	M
-tanten,	2	28,75	32,75	36,5	40,5	M	M	M	M	M	M	M
-neffen	3	31	36,5	M	M	M	M	M	M	M	M	M
wandte über	1	32,5	34,75	37,25	39,5	42	M	M	M	M	M	M
em 4. Grad	2	34,5	38,5	42	46	M	M	M	M	M	M	M
nd sonstige	3	36,75	41,75	M	M	M	M	M	M	M	M	M

*) Ziffer 1 bedeutet, daß der Erblasser 2 oder mehrere Kinder hinterlassen hat.

Ziffer 2, daß 1 Kind,

Ziffer 3, daß keine Kinder vorhanden sind oder unterstellt werden.

**) Maximum (M) = Zulässiger Höchststeuersatz.

II. Besondere Tarife.

a) Für Ehegatten und Abkömmlinge 1. und 2. Grades, soweit der einzelne Erbanteil und Nachlaß pro Kind des Erblassers jeweils 500 000 Fr. nicht übersteigt.

Tabelle 2.
(Steuersätze in %).

Verwandtschaftsgrad		Fr. 1 bis 10000	Fr. 10001 bis 50000	Fr. 50001 bis 100000	Fr. 100001 bis 250000	Fr. 250001 bis 500000
Abkömmlinge 1. Grades	1*)	1,25	2,50	3,50	4,75	6,75
	2*)	2	4,25	6	7,50	15
Abkömmlinge 2. Grades	1	2,5	3,5	4,75	6,0	7,75
	2	3,5	5,25	7,25	8,75	15,5
Ehegatten	1	2,5	3,5	4,75	6	7,75
	2	4,25	6,75	7,5	9,75	16
	3	8,75	14	18,25	22,75	26,75

b) Für die übrigen Erben bei Erbanteilen bis 10 000 Fr. und einer Nachlaßsumme bis 25 000 Fr.

Tabelle 3.
(Steuersätze in %).

Verwandtschaftsgrad		1—2000 Fr.	2001—10 000 Fr.
Abkömmlinge über d. 3. Grad	1*)	2,50	3
	2*)	3,50	5,25
Eltern	1	1,25	1,75
	2	3,25	5,50
	3	4,75	8,75
Groß- und sonstige Voreltern	1	1,75	2,5
	2	4	5,75
	3	5,25	9,5
Geschwister	1	12	13
	2	14	16
	3	15,25	19,25
Onkel, Tanten Neffen und Nichten	1	14,5	15,5
	2	16,25	18,75
	3	17,5	21,75
Groß-onkel, -tanten, -neffen usw.	1	18	19,25
	2	19,75	22,25
	3	21	25
Verwandte über dem 4. Grad u. Nichtverwandte	1	21,50	22,75
	2	23,25	25,75
	3	24,5	28,25

*) Siehe *) vorhergehender Tabelle.

lasser 1, 2 oder überhaupt keine Kinder hinterlassen hat. Kinder, die über 16 Jahre alt geworden oder als Opfer eines Krieges ums Leben gekommen sind, werden hierbei mitgezählt (Art. 421).

Von dem Nachlaß eines Soldaten, der im Krieg gefallen oder binnen eines Jahres danach an einer Kriegsverletzung gestorben ist, dürfen außerdem 30 000 Fr. abgezogen werden. Diese Steuerermäßigung kann aber nur den Eltern, Abkömmlingen und Ehegatten des Verstorbenen zugute kommen (Art. 413, §§ 1 und 2).

In den Steuertarifen sind, obwohl nach der noch aus dem Jahre 1926 stammenden Regelung der Steuerbetrag 25, 35 und 40% (siehe S. 73) nicht übersteigen darf, zum Teil darüber hinausgehende Steuersätze eingesetzt. Das hängt mit der Durchführung des Staffelsystems zusammen. Dadurch, daß der angegebene Steuersatz immer nur für den in eine Stufe fallenden Betrag bestimmt ist, werden die höchsten Steuersätze lediglich für einen letzten Teil der steuerpflichtigen Summe berechnet. Der Steuersatz des gesamten zu versteuernden Erbanteils ist deshalb immer geringer als der höchste noch zur Anwendung kommende Steuersatz.

Von den bereits in früheren Gesetzen unter bevölkerungspolitischen Gesichtspunkten eingeführten Steuerbefreiungen und Ermäßigungen ist noch zu erwähnen, daß von dem Nachlaß eines Verstorbenen, der mehr als 3 Kinder hinterlassen hat, 10% für jedes über das 3. hinaus vorhandene Kind abgezogen werden darf. Der höchste zulässige Abzug pro Kind ist jedoch auf 15 000 Fr. begrenzt. Wenn der Erbe im Zeitpunkt des Erbantritts selbst 3 oder mehrere Kinder hat, ermäßigt sich die Steuersumme für jedes Kind von dem 3. ab um 10% mit der Einschränkung, daß der Steuerabzug im Höchstfall 2000 Fr. betragen und die Summe dieser Abzüge 50% der Steuer nicht übersteigen darf.

Als Kinder des Erben gelten, abweichend von der Regelung für die Abkömmlinge des Erblassers außer den lebenden nur solche Kinder, die als Soldaten gefallen oder binnen eines Jahres an Kriegsverletzungen gestorben sind (Art. 411).

Hervorzuheben ist noch, daß die Erben unter Einhaltung bestimmter Fristen[20]), vom Todestag des Erblassers an gerechnet, verpflichtet sind, ihren aus dem Nachlaß erhaltenen Erbanteil den Steuerbehörden zu melden (Art. 103). Alle Erben haften gemeinsam für die Steuersumme (Art. 133).

---

20) Die Frist beträgt 6 Monate, wenn der Erblasser in Frankreich gestorben ist, 8 Monate, wenn er im sonstigen Europa, in Algerien, Tunesien oder Marokko und 1 Jahr, wenn er anderswo gestorben ist.

Zur Ergänzung der Erbschaftssteuern wird in Frankreich eine Schenkungssteuer *(droit de mutation à titre gratuit)* ebenfalls als Enregistrementabgabe erhoben. Da die meisten ins Gewicht fallenden Geschenke als Vorwegnahmen späterer Erbschaften betrachtet werden müssen, hat man sich in der französischen Steuergesetzgebung bemüht, Schenkungs- und Erbschaftssteuern einander anzugleichen. Zahlreiche für die Erbschaftssteuern verbindliche Regelungen, wie z. B. die verschiedenen Steuerermäßigungen nach dem Kinderprivileg finden auch auf die Schenkungssteuer Anwendung.

In dem Tarif der Schenkungssteuer wird neben den Abstufungen der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad [21]) und nach der Kinderzahl des Schenkenden, auch auf die Rechtsform der Schenkungen Rücksicht genommen. Geschenke, die im Hinblick auf eine Eheschließung des Beschenkten erfolgen, werden so z. B. niedriger besteuert. Im Gegensatz zu den Erbschaftssteuern ist es bei der Schenkungssteuer zu einer Progression der Steuersätze nach der Höhe des Erwerbs bisher nicht gekommen. Die Steuersätze bewegen sich zwischen 3 und 48%.

b) Totehandabgabe und Sonderzuwachssteuer.

Die französische Gesetzgebung hat sich damit aber noch nicht begnügt und zur Ergänzung der Erbschaftsbesteuerung außerdem eine Totehandabgabe *(taxe des biens de mainmorte)* und eine Art Sonderzuwachssteuer *(droit d'accroissement)* zur Einführung gebracht [22]).

Die Totehandabgabe beruht auf dem Vermögenssteuercharakter der französischen Erbschaftssteuern. Man geht dabei von der Überlegung aus, daß nach der durchschnittlichen Lebensdauer die persönlichen Vermögen etwa alle 33 Jahre der Erbschaftsbesteuerung unterliegen und hält es für richtig, die Vermögen, die öffentlichen Verbänden, Anstalten und sonstigen Einrichtungen gehören und nicht vererbt werden, ungefähr gleich schwer zu belasten. Nach einem Umrechnungsschlüssel wird die *taxe des biens de mainmorte* als Zuschlag zu den jährlichen Grundsteuern erhoben und unter den direkten Abgaben geführt. Man beschränkt sich hierbei also auf die Erfassung des unbeweglichen Vermögens.

Für die Einführung der Sonderzuwachssteuer war eine andere Überlegung maßgebend. Bei bestimmten Rechtsinstituten hat jedes einzelne Mitglied ein ungeteiltes Eigentumsrecht an dem gesamten, dem Institut gehörigen Vermögen. Nach dem Tode eines der Mit-

21) Bei Zuwendungen an die direkte Linie und an den Ehegatten.
22) Vgl. Allix, a.a.O. S. 676 ff.

glieder geht dann vielfach auf Grund einer vorher vereinbarten oder stillschweigenden Übereinkunft dessen Anteil an die übrigen Mitglieder über. Die dadurch eingetretene Bereicherung aller noch lebenden Miteigentümer will man mit der *droit d'accroissement* besteuern.

Wie die Totehandabgabe kommt auch die Zuwachssteuer jährlich zur Erhebung und wird der allgemeinen Einkommensteuer zugeschlagen. Die Besteuerung erfolgt im Rahmen des *enregistrement* und erfaßt bewegliches und unbewegliches Vermögen. Im Unterschied zur *taxe des biens de mainmorte* betont die *droit d'accroissement* mehr den Gedanken einer Steuer auf das Erben.

4. DAS FINANZIELLE ERGEBNIS.

Nach einem Gesetz aus dem Jahre 1926 werden die Erträge der französischen Erbschaftssteuern neben einigen anderen Einnahmen aus Steuern und Monopolen der staatlichen Schuldentilgungskasse *(caisse d'amortissement)* überwiesen [23]). Da in den Steuerstatistiken die Einnahmen aus den Erbschaftssteuern in den Zahlen des *enregistrement* mitenthalten sind, kann man den Ertrag der Erbschaftssteuern regelmäßig nur aus dem Nachweis der Schuldentilgungskasse entnehmen [24]).

Wie aus der nachstehenden Aufstellung (Tab. 5, S. 81) ersichtlich ist, spielt die Erbschaftssteuer in Frankreich eine nicht unbedeutende Rolle. Ein Zehntel bis ein Sechstel der Erträge aus den Steuern vom Einkommen und Besitz entfallen auf die Erbschaftsbesteuerung. An den gesamten Einnahmen aus Steuern und Zöllen ist die Erbschaftssteuer durchschnittlich etwa mit einem Zwanzigstel beteiligt.

Trotzdem ist z. B. Allix der Ansicht, daß die Erträge dieser Steuer in keinem Verhältnis zu den Anstrengungen stehen, die während des Krieges und nachher zur Hebung der Erbschaftssteuereinnahmen gemacht wurden [25]). Auch in den Jahren der schärfsten Besteuerung wurden die Zahlen der immer wieder als Vorbild dienenden englischen *„death duties"* nicht annähernd erreicht. Leroy-Beaulieu, Stourm und Allix führen dies vor allem auf die Tatsache zurück, daß sich das französische Volksvermögen im Gegensatz zu dem englischen vorwiegend aus kleineren Privatvermögen zusammensetzt, aus denen große Steuersummen nicht herausgeholt werden könnten.

23) Vgl. Allix, a.a.O., S. 54 und oben S. 44.
24) Jeweils veröffentlicht im „Bulletin de Statistique".
25) Vgl. Allix, a.a.O., S. 674.

Tabelle 4.

Steuerfestsetzungen im Jahre 1936 auf Grund der abgegebenen Steuererklärungen *).

in 1000 Fr.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Erben nach 6 Klassen	Erbanfälle		Erbschafts-vermögen		Festgesetzte Steuer					
					Kinder des Erblassers			Insgesamt	in % der festges. Steuer	in % des Erwerbs
	Zahl	in %	Summe	in %	0	1	2			
Abkömmlinge 1. Grades	243 578	45,8	9 645 656	65,1	—	173 263	358 379	531 642	35,8	5,1
Alle übrigen Erben der direkten Linie	42 552	8,1	742 965	5,0	18 563	12 651	30 814	62 028	4,2	8,4
Ehegatten	162 091	30,3	1 853 526	12,5	146 614	23 780	22 841	193 235	13,0	10,4
Seiten-verwandte	71 383	13,2	1 864 030	12,6	464 496	11 779	7 310	483 585	32,6	25,9
Nicht-verwandte	13 278	2,5	673 187	4,6	203 038	6 462	3 494	212 994	14,4	31,6
Steuerfreie Körperschaft.	655	0,1	40 292	0,2	—	—	—	—	—	—
Zusammen	533 537	100,0	14 819 656	100,0	832 711	227 935	422 838	1 483 484	100,0	—

Die Beurteilung der französischen Erbschaftssteuerentwicklung seit dem Weltkrieg wird durch die mehrmalige Abwertung des Franc erschwert. Immerhin kann festgestellt werden, daß man den Erbschaftssteuern in der neueren Zeit mit dem allmählichen Ausbau der Einkommensbesteuerung nicht mehr die finanzielle Bedeutung von früher beimißt.

Der Anteil der *taxe successorale* an dem Aufkommen der zwei Erbschaftssteuern betrug nach einer Veröffentlichung des *Bulletin de Statistique* im Jahre 1927 668,451 Mill. Fr., d. h. etwa ⅓ der von der *caisse d'amortissement* mit 1 941,5 Mill. Fr. (Tab. 5, S. 81) ausgewiesenen Summe für beide Steuern zusammen. Es ist damit zu rechnen, daß sich der Anteil der *taxe successorale*, nachdem die Steuer 1929 schon beim Vorhandensein von zwei Kindern des Ver-

*) Nach einer Zusammenstellung des Buletin . . ., 61. Jg. 1937, 2. Teil, September, S. 638/39.

Tabelle 5.

Die Steuereinnahmen Frankreichs in Millionen Fr.

Haushaltsjahr	Erbschaftssteuern*)	Steuern vom Einkommen u. Vermögen***)	Steuern insgesamt	Anteil der Erbschaftssteuern an d. Erträgen in % der Steuern v. Einkommen u. Vermögen	der Steuern insgesamt
1927	1941,5	16 725	42 472	11,6	4,6
1928	2178,5	15 974	45 188	13,6	4,8
1929	2727,0**)	17 795	49 898	15,3	5,5
1930	2389,8	17 167	47 645	13,9	5,0
1931	2220,9	16 032	47 751	13,9	4,7
1932	1980,5	12 201	38 667	16,2	5,1
1933	1816,4	11 999	38 012	15,1	4,8
1934	1689,9	12 435	36 677	13,6	4,6
1935	1866,8	9 790	33 048	19,0	5,6
1936	1603,4	10 553	34 239	15,2	4,7
1937	1880,9	10 938****)	37 510****)	17,2	5,0

*) Bulletin de Statistique . . ., Jg. 1927—37.
**) Stat. Jahrbuch 1932.
***) Kassenmäßige Steuer- und Zolleinnahmen, Stat. Jahrbuch 1937.
****) Bulletin de Statistique . . ., 61. Jg. 1937, Dezember S. 1859/60.

storbenen außer Hebung gesetzt wurde, noch verminderte. Heute sind die Summen, die auf das Konto der Nachlaß- oder der Erbschaftsbesteuerung fallen, nicht mehr einzeln zu ermitteln.

Die Verteilung der Steuerlast auf die einzelnen Erbengruppen geht aus der Tabelle 4 auf S. 80 hervor. Bemerkenswert ist hier der hohe Anteil der Seitenverwandten an dem Ergebnis der Erbschaftssteuern mit 32,6%. Allerdings beträgt der Durchschnittssteuersatz für diese Erben schon 25,9%; für Nichtverwandte und Körperschaften sogar 31,6%. Wie aus dem Steuertarif auf S. 75 hervorgeht, werden in den Steuerklassen 7—10, d. h. von den Seitenverwandten ab, die Höchstsätze schon bei mittleren bis größeren Vermögen erreicht. Die französische Erbschaftssteuer ist trotz der Ermäßigungen, die beim Vorhandensein von Kindern gewährt werden, sehr fiskalisch orientiert.

Wie nicht anders zu erwarten ist, wird der größte Teil der Erbschaften an die Seitenlinie und an Nichtverwandte mit jenen Sätzen besteuert, die beim Fehlen von Kindern des Erblassers zur Anwendung kommen. Auffällig ist hierbei, daß auch die Erbschaftsvermögen der Ehegatten fast ausschließlich in Spalte 6 (Tabelle 4) fallen, d. h. also von einem Erblasser ohne Nachkommen-

schaft herrühren. Die Gefahr der Entvölkerung Frankreichs und die Notwendigkeit tatkräftiger Gegenmaßnahmen wird durch diese Feststellung nur noch unterstrichen.

5. ZUSAMMENFASSUNG.

Die französische Erbschaftssteuer[26]) hat sich aus den alten Besitzveränderungsabgaben zu einer eigenartigen Mischform von Nachlaß- und Erbschaftssteuer entwickelt, in der das bevölkerungspolitische Moment heute den Ausschlag gibt. Vom finanziellen Standpunkt aus betrachtet, erfüllt die Erbschaftssteuer in Frankreich die Funktion einer Vermögenssteuer[27]). Dieser Aufgabe entsprechen insbesondere all jene Bestimmungen, die eine möglichst lückenlose Erfassung der Vermögen bezwecken.

Die Erhebung der Erbschaftssteuer erfolgt auch heute noch als Verkehrsabgabe innerhalb des *enregistrement*. Aber der äußere Rahmen und auch z. B. die Bezeichnung *„taxe"* für die Nachlaßsteuer, die etwa dem deutschen Begriff Gebühr entspricht, können doch nicht darüber hinwegtäuschen, daß sich hier eine besondere Form der Besteuerung gebildet hat. Man hat die *droit de mutation par décès* und die *taxe successorale* bewußt im Rahmen des *enregistrement* ausgebaut unter Berücksichtigung dessen, daß sich die Bevölkerung an die Registrierabgaben gewöhnt hatte und deren Erhöhung eher hinnahm als die Einführung neuer an das persönliche Eigentum anknüpfenden Steuerformen. Es mag auch noch mitspielen, daß der Franzose in der Verfügung über sein Eigentum möglichst wenig gestört werden will, dagegen der nachträglichen, ihn selbst nicht mehr berührenden Besteuerung seines Vermögens gleichgültig gegenübersteht[28]).

Trotzdem sind die Widerstände in Frankreich auch gegen diese Form der Eigentumsbesteuerung recht groß. In keinem anderen Land spielt die Bekämpfung der Erbschaftssteuerhinterziehungen eine solche Rolle wie in Frankreich. Auch durch die Verhängung schwerer Strafen sind die Steuerpflichtigen nicht immer davon ab-

26) Nach dem amtlichen Sprachgebrauch kommen immer noch 2 Steuern zur Erhebung. Praktisch existiert aber nur noch eine droit successorale, sodaß auch von einer französischen Erbschaftssteuer gesprochen werden kann.

27) Vgl. Allix, a.a.O., S. 658: „. . . l'impôt sur le capital à la francaise". Vgl. auch Cochet, a.a.O. S. 15.

28) R. v. Kaufmann glaubt z. B., daß man sich mit dem für den Franzosen charakteristischen „après moi le déluge!" vor allem die Entwicklung der französischen Erbschaftssteuern erklären müse. Vgl. „Die Finanzen Frankreichs", Leipzig 1882, S. 294.

zuhalten, ihre Erbschaftsvermögen dem Zugriff des Fiskus zu entziehen. In dem Widerstreit der Pflichten gegenüber dem Staat einerseits und der eigenen Familie andererseits behält die letztere oft die Oberhand. Man empfindet die Steuerhinterziehungen vielfach nicht als ein Vergehen, sondern glaubt sich bedroht und handelt aus einem Gefühl der Selbsterhaltung heraus. Sogar französische Finanzwissenschaftler verurteilen diese dem französischen Volk eigentümliche Einstellung nicht schlechthin. Leroy-Beaulieu geht sogar so weit, dem Steuerpflichtigen unter gewissen Umständen ein moralisches Recht zur Steuerumgehung zuzusprechen, namentlich dann, wenn die Steuer progressiv (!) und besonders drückend sei [29]).

In der gleichzeitigen Erfassung von Erbanfall und Gesamtnachlaß ist die jetzige französische Erbschaftssteuer ein wertvolles Kontrollmittel für die Steuerbehörden, das neben einer Nachprüfung der von dem Verstorbenen gezahlten Einkommensteuern auch als Ausgangspunkt für zukünftige Steuerzahlungen des Erben dient. Es ist verständlich, daß schon aus diesem Grund von den Behörden aus alles versucht wird, eine Hinterziehung der Erbschaftssteuer zu verhindern. Nach der Auffassung französischer Finanzwissenschaftler sind die gegenwärtigen hohen Erbschaftssteuersätze für die zahlreichen Steuerhinterziehungen in erster Linie verantwortlich zu machen [30]). Eine Ermäßigung der Tarife wird deshalb gefordert.

III. ENGLAND.

1. ENTWICKLUNG BIS ZUR REFORM DES JAHRES 1894.

Während des Mittelalters wurden in England zwei verschiedene Erbabgaben erhoben: das an den Lehnsherrn zu zahlende Heriot, das vor allem auf den Immobilien lastete und das von den Geistlichen erhobene Mortuarium. Das Mortuarium be-

29) „Traité de la Science des Finances", 7. éd., Paris 1906 tome I, S. 246: „Un impôt hautement progressif même entouré de toutes les formes légales, n'est pas une loi qui oblige la conscience individuelle; le citoyen est placé par des taxes de ce genre dans une situation de légitime défense et il a le droit morale de recourir à tous les moyens pour détourner de lui la confiscation détournée et dissimulée dont on le menace."

30) Vgl. z. B. Allix, a.a.O., S. 675.

schränkte sich auf die Erfassung des beweglichen Nachlasses und wurde vielfach als sogenanntes Besthaupt[1]) in Form eines besten Stückes Vieh an die Kirche gezahlt[2]). Die spätere englische Erbschaftsbesteuerung kann jedoch mit keiner von beiden Abgaben zunächst in einen unmittelbaren Zusammenhang gebracht werden. Erst in der neueren Zeit hat man in England auf das Argument der Kirche, die, wie bereits erwähnt, das Mortuarium als summierten Zehnten begründete, zurückgegriffen. Die ersten englischen Erbschaftssteuern knüpften an Formalitäten des Erbrechts an.

Wie in den deutschen Staaten war die gesetzliche Erbfolge auch in England zunächst nur für die Immobilien geregelt, wogegen beim Fehlen eines Testamentes die Verfügung über das bewegliche Vermögen eines Verstorbenen grundsätzlich der Kirche zustand[3]). Der Bischof galt hinsichtlich der Fahrhabe als Repräsentant des Erblassers, als derjenige, dem der Verstorbene seine Rechte und Obliegenheiten als *„administrator"* übertragen hatte[4]). Vom 14. Jahrhundert ab wurden die Bischöfe aber schon dazu angehalten, die Verfügung über den beweglichen Nachlaß eines ohne Testament Verstorbenen den Verwandten zu überlassen. Die Verteilung der Fahrnis erfolgte sodann nach bestimmten gewohnheitsrechtlichen oder statutarischen Grundsätzen[5]).

Der Unterschied im englischen Erbrecht und namentlich das Verbot, über den unbeweglichen Nachlaß testamentarisch zu verfügen, soll weniger dem Lehnsrecht seine Entstehung verdanken als vielmehr auf der Tatsache beruhen, daß die weltlichen Richter den Geistlichen die Möglichkeit eines Zugriffes auf die Immobilien eines Verstorbenen nicht in die Hände geben wollten. Man befürchtete, daß die Geistlichen einen Sterbenden vielleicht dazu bewegen könnten, der Kirche seine Ländereien zu vermachen. Das unbewegliche Stammvermögen sollte den Erben aber auf jeden Fall gesichert bleiben[6]).

Während somit die Erbfolge bei unbeweglichem Vermögen schon frühzeitig feststand, glaubte man in der englischen Gesetzgebung auch späterhin noch den Übergang von Mobilien durch besondere Vorsichtsmaßregeln sichern zu müssen. So kann z. B. in England bis heute die Aushändigung beweglicher Nachlaßgegen-

---

1) siehe oben S. 4.
2) P. Haensel: „Die Erbschaftssteuer in England", a.a.O. S. 511.
3) Ursprünglich dem König, der dieses Recht später den Bischöfen abtrat. Vgl. St. Dowell: "History of Taxation and Taxes in England". Vol. III, 2. Aufl. London 1888, S. 125.
4) Brunner: „Der Todtenteil in germanischen Rechten", a.a.O., S. 107.
5) Brunner: „Der Todtenteil . . .", S. 107.
6) Vgl. Haensel, a.a.O., S. 511.

stände nur durch eine Mittelsperson, durch den *executor* oder *administrator* erfolgen [7]). Wird ein solcher „Testamentsvollstrecker" vom Erblasser schon im Testament bestimmt, dann bedarf diese Bestellung einer gerichtlichen Nachprüfung, worüber eine Prüfungsurkunde ausgestellt wird. Wenn es der Erblasser aber versäumt hat, selbst einen Testamentsvollstrecker zu bestimmen oder wenn überhaupt kein Testament vorhanden ist, dann wird ein Nachlaßverwalter von Amts wegen eingesetzt [8]). Auch diese Amtseinsetzung wird durch ein besonders Schriftstück bestätigt. Beide Urkunden, die sogenannten *probate of will* und *letters of administration* sind gebührrenpflichtig und belasten den beweglichen Nachlaß [9]).

Die Probategebühren waren nach der Abschaffung der Lehnsabgaben und nachdem das Mortuarium allmählich in Vergessenheit geraten war, zeitweise die einzigen Abgaben, die auf den Nachlaßvermögen ruhten. Da die Verteilung des beweglichen Nachlasses ursprünglich in den Händen der Kirche lag, waren die geistlichen Gerichte für die Ausstellung der Urkunden und damit auch für die Erhebung der Gebühren lange Zeit allein zuständig [10]). Die Geistlichen sahen in den Probategebühren lediglich eine finanzielle Quelle und nutzten sie entsprechend aus. Schon vom Jahre 1529 ab sah sich die Gesetzgebung gezwungen, zum Schutze der Erben bestimmte Maximalsätze vorzuschreiben.

Nach anfänglichen Mißerfolgen und vorübergehender Übernahme der Probategebühren ging dann im Jahre 1694 auch der englische Staat dazu über, die Probateurkunden mit einer zusätzlichen Stempelsteuer *(probate duty)* zu belasten. Die Einnahmen aus dieser mit gleichbleibendem Satz zur Erhebung kommenden Steuer waren jedoch gering und standen in keinem Verhältnis zu den Summen, die von den Geistlichen aus den Nachlaßvermögen herausgezogen wurden [11]). Einer günstigeren Entwicklung dieser ersten englischen Erbschaftssteuer stand jedoch die geistliche Gerichtsbarkeit hindernd im Wege.

---

7) Vgl. Leser: „Die britische Erbschaftsbesteuerung", in Zeitschr. für die gesamte Staatswissenschaft, Jahrg. 1881, S. 323 ff.

8) Das englische Erbrecht kennt keine einheitliche Bezeichnung für die mit der Verteilung des beweglichen Nachlasses beauftragten Personen. Erfolgt die Bestellung laut Testament, so spricht das Gesetz von executor, im anderen Fall — Einsetzung von Amts wegen — von administrator.

9) Vgl. Leser, a.a.O., S. 332 ff.

10) Erst im Jahre 1857 gelang es, die geistliche Gerichtsbarkeit ganz abzuschaffen und die weltlichen Gerichte mit den Erbschaftsangelegenheiten zu betrauen. Vgl. Brunner: „Der Todtenteil . . ." S. 107.

11) Vgl. Haensel, a.a.O., S. 510 ff.

Eine zweite Art der Erbschaftsbesteuerung setzte dann im Jahre 1780 mit der Einführung der *legacy duty* ein [12]). Auch diese Abgabe knüpfte unmittelbar an das englische Erbrecht an. Die *legacy duty* besteuerte die schriftlichen Empfangsbestätigungen, die den Testamentsvollstreckern bei der Übergabe beweglicher Nachlaßgegenstände von den Erben ausgehändigt wurden. Da man die *legacy duty* aber immer dann sparen konnte, wenn der Testamentsvollstrecker auf eine schriftliche Quittung verzichtete, war auch das finanzielle Ergebnis dieser Steuer zunächst noch unbefriedigend.

William Pitt baute die *legacy duty* dann im Jahre 1796 aus und ließ von nun an alles bewegliche Vermögen, das als Erbschaft, Legat oder Schenkung an die Seitenverwandten fiel, mit nach dem Verwandtschaftsgrad verschieden hohen Sätzen besteuern. Die *probate duty* war schon vorher umgeformt und erhöht worden. Ihre Steuersätze waren nunmehr nach dem Wert des beweglichen Nachlasses gestaffelt.

Damit begann vom Ende des 18. Jahrhunderts ab die eigentliche Entwicklung der englischen Erbschaftsbesteuerung. Im Gegensatz zur *probate duty*, die sich auf die Nachlaßmasse bezog, war die *legacy duty* eine richtige Erbschaftssteuer. Beide Steuern lasteten aber allein auf dem beweglichen Vermögen.

Pitt hatte die *legacy duty* auch auf das unbewegliche Erbschaftsvermögen ausdehnen wollen. England war um diese Zeit in einen langjährigen Krieg mit Frankreich verwickelt. Pitt war der Ansicht, daß den Eigentümern beweglichen und unbeweglichen Vermögens an einem günstigen Ausgang des Krieges gleich viel gelegen sein müßte; beide hätten sich deshalb auch mit einem gleich großen Steueropfer an den Kriegskosten zu beteiligen. Er hatte dann aber, den Widerstand der Agrarier voraussehend, seinen Besteuerungsplan geteilt und dem Parlament zwei Gesetzesentwürfe vorgelegt, von denen der eine die Besteuerung beweglichen Vermögens, der andere eine Steuer auf die Immobilien vorsah. Während die erste Vorlage durchging, stieß die zweite auf heftigen Widerstand. Pitt mußte schließlich, um eine Abstimmungsniederlage zu vermeiden, die Vorlage zurückziehen [13]).

Zu Beginn des 19. Jahrhunderts wurde die *legacy duty* dann auch auf Erbschaften der Abkömmlinge ausgedehnt (1805) [14]). Beide Steuern wurden mehrmals erhöht. Bemerkenswert ist, daß man nach der Erhöhung der *probate duty* im Jahre 1815 die Steuer-

---

12) Lord North behauptete, durch die vicesima hereditatium hierzu angeregt worden zu sein. Vgl. Dowell, a.a.O., III, Vol. S. 133.

13) S. Buxton. "Finances and Politics, an Historical Study", London. 1888, Vol. I., S. 117. Vgl. auch Haensel, a.a.O., S. 516.

14) Die Ehegatten blieben noch bis zum Jahre 1909 Steuerfrei.

sätze für Intestatnachlässe um etwa die Hälfte höher festsetzte als die Sätze, die bei testamentarischen Nachlässen zur Anwendung kamen [15]). Die so geschaffene Ungleichheit ist an sich nicht verständlich. Von der Regierung wurde dazu ausgeführt, daß es ganz im Belieben des Erblassers liege, durch Errichtung eines Testamentes den Erben die höhere Steuer zu ersparen. Wahrscheinlich beabsichtigte man mit dieser künstlichen Ungleichheit nur schon jetzt die Möglichkeit für eine spätere, erneute Heraufsetzung der Steuer zu schaffen, die man dann leicht mit dem Hinweis einer Angleichung nach oben begründen konnte [16]).

Im Jahre 1853 wurde endlich zur Erfassung des unbeweglichen Vermögens eine der *legacy duty* parallel laufende Steuer, die *succession duty* eingeführt. Die Steuersätze waren die gleichen wie die der *legacy duty*, jedoch brachte es eine besondere Veranlagung und Bewertung der unbeweglichen Vermögensmassen mit sich, daß die neue Steuer auf den Immobilien nur etwa halb so schwer lastete wie die *legacy duty* auf den Mobilien [17]).

Zur Besteuerung all jener Erbschaftsanfälle, bei denen die Tätigkeit eines Testamentsvollstreckers nicht erforderlich war und die daher von der *probate duty* nicht erfaßt werden konnten, folgte im Jahre 1881 eine neue Erbschaftssteuer, die sogenannte *account duty*. Dieser Steuer unterlagen in erster Linie die Geschenke, die zur Vermeidung der *probate duty* vielfach noch kurz vor dem Tode des Erblassers gemacht wurden. Der Erbe bezw. der Beschenkte war in diesen Fällen verpflichtet, eine Aufstellung *(account)* über das Erworbene einzureichen und zu versteuern. Gleichzeitig damit wurde die *probate duty* erhöht, die Sätze wieder für alle Nachlässe, gleichgültig, ob ein Testament des Erblassers vorhanden war oder nicht, einheitlich festgesetzt und zum ersten Male ein Abzug der Schulden gestattet [18]). Die Immobilien blieben aber auch weiterhin von der *probate duty* und der neuen *account duty* verschont.

Als 5. und letzte Erbschaftssteuer kam schließlich noch im Jahre 1889 eine Steuer auf Vermögensteile über 10 000 Pfund Sterling (Lst.) hinzu. Die *"estate duty"* war eine Nachlaß- und Erbschaftssteuer zugleich. Sie besteuerte die Mobilien, soweit der gesamte Nachlaß die Summe von 10 000 Lst. überstieg. Bei Immobilien wurde sie dagegen erst dann fällig, wenn der an den einzelden Erben entfallende Teil mehr als 10 000 Lst. betrug.

---

15) Dowell, a.a.O., S. 128.
16) Vgl. Haensel, a.a.O., S. 522.
17) Vgl. Dowell, a.a.O., S. 138 und Haensel, a.a.O., S. 537.
18) Dowell, a.a.O., Vol. III, S. 131 ff.

Von der Mitte des 19. Jahrhunderts ab rückten die Erbschaftssteuern dann im Zusammenhang mit der Neuorientierung der englischen Steuerpolitik allmählich in den Mittelpunkt finanzieller Betrachtungen. England hatte sich bis zu dieser Zeit noch auf ein Steuersystem gestützt, das fast ausschließlich aus indirekten Steuern bestand[19]). Mit dem Aufkommen der unteren Schichten, die im Jahre 1832 eine Änderung des Wahlrechts und damit eine ihrem Anteil an der Bevölkerungszahl entsprechende Vertretung im englischen Unterhaus erzwangen, vollzog sich jedoch in Verbindung mit der Forderung nach Abschaffung der handelshemmenden Abgaben ein grundlegender Wandel in der bisherigen Steuerpolitik[20]).

Der neue Kurs trat besonders in Erscheinung, als im Jahre 1841 Robert Peel englischer Ministerpräsident wurde. Peel war der Auffassung, daß die von seinen Vorgängern eingeführten Steuern auf den Verbrauch und Verkehr die Grenzen des Erträglichen bei weitem überschritten hatten. Eine weitere Belastung nach dieser Seite hin konnte seines Erachtens den arbeitenden Klassen auf keinen Fall zugemutet werden[21]). Peel machte sich nun daran, eine Reihe solcher Abgaben, die entweder eine empfindliche Belastung des Verbrauchs darstellten oder den Handel an einer freieren Entfaltung hinderten, abzubauen und zum Teil ganz zu beseitigen. Als Ausgleich für die hierdurch verloren gegangenen Einnahmen und zur Deckung eines übernommenen Staatsdefizits sah er sich gezwungen, zu einer Besteuerung von Einkommen und Vermögen überzugehen.

Um jene Zeit tauchte dann zum ersten Mal der Plan eines Ausbaus der Erbschaftssteuern zu einer allgemeinen Besitzbesteuerung auf. Peel zeigte sich einem solchen Vorhaben aber wenig zugänglich und führte statt dessen die Einkommensteuer, die bisher von den Engländern nur als Kriegssteuer zur Aufbringung eines auf bestimmte Zeiten bemessenen höheren Finanzbedarfs geduldet worden war, erneut ein[22]). Auch jetzt wurde die Dauer dieser Steuer nur auf vorläufig drei Jahre festgesetzt[23]).

---

19) Buxton, a.a.O., Vol. I, S. 46 ff.

20) Vgl. Haensel, a.a.O., S. 525 und „Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Großbritanniens", im Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Bd. 1929, S. 75 ff.

21) Vgl. Teile seiner Budgetrede vom 11. März 1842. bei Buxton, a.a.O. Vol. I, S. 53 ff.

22) Vgl. Buxton, a.a.O., Vol. I, S. 110 ff.

23) Haensel behauptet, daß Peel bei der Wahl zwischen Erbschafts- und Einkommensteuer nur deshalb zur Einkommensteuer gegriffen hatte, weil die Einkommensteuer weniger auf dem Grund und Boden lastet, als eine Erbschaftssteuer. Peel hätte damit nur seine Parteifreunde, die agrarisch

Trotz großer Widerstände wurde die Einkommensteuer dann bis zum Jahre 1853 und zwar jeweils für 1—3 Jahre verlängert. Der liberale Minister Gladstone, der 1853 Schatzkanzler wurde, war ein entschiedener Gegner der Einkommensteuer. Die Notwendigkeit der Selbsteinschätzung müßte, wie er sagte, zu einer Inquisition, zu Steuerumgehungen, Unmoralität und Ungleichheiten führen, da keine Verbesserung der Steuer ihre Wirkung angenehmer oder ihre Einschätzung gerechter machen könnte[24]). Er schlug dem Unterhaus für eine Übergangszeit von 7 Jahren eine letzte Beibehaltung dieser Steuer vor; während dieser Zeit sollte sie allmählich abgebaut und durch andere Steuern ganz ersetzt werden.

Gladstone rechnete damit, daß die von ihm eingeführte *succession duty*, die den Gedanken einer stärkeren Belastung fundierten Einkommens besser verwirkliche, als die *income tax*, mit dazu beitragen würde, die Einkommensbesteuerung ganz überflüssig zu machen.

Die neuen von Gladstone ins Leben gerufenen Steuern erwiesen sich jedoch einschließlich der *succession duty* als wenig ertragreich. Die geplante Ersetzung der Einkommensteuer mußte deshalb, abgesehen davon, daß der Ausbruch des Krimkrieges Gladstones Programm überhaupt illusorisch machte, zum mindesten vorläufig aufgegeben werden. Gladstone hielt jedoch während der Dauer seiner Regierungstätigkeit an dem Gedanken einer Beseitigung der *income tax* fest. Die in allen Kreisen des Volkes unvermindert anhaltende Abneigung gegen diese Steuer bestärkte ihn noch in seiner Haltung.

Erst mit der Übernahme der Regierungsgewalt durch die Konservativen begann sich die *income tax* in den Jahren 1870/80 allmählich doch durchzusetzen[25]). Zwar machten auch die Konservativen als hauptsächliche Vertreter des englischen Grundbesitzes, aus ihrem Widerwillen gegen die Einkommensbesteuerung kein Hehl. Sie sahen jedoch in der *income tax* das für sie kleinere Opfer, das dem gestiegenen Einfluß der weniger begüterten Volksschichten gebracht werden mußte.

Die Erbschaftssteuern wurden damit hinter die Einkommensteuer auf den zweiten Platz zurückgedrängt. Wenn ihnen von jetzt an auch mehr und mehr die Funktion einer Ergänzung der Einkommensteuer zufiel, verloren sie dadurch aber keineswegs an Be-

orientierten Konservativen steuerlich schonen wollen. (Erbschaftssteuer in England, a.a.O., S. 529). — Diese Auffassung wird von den englischen Finanzhistorikern Dowell (a.a.O. Vol. 2, S. 319) und Buxton (a.a.O., Vol. I, S. 53) jedoch nicht geteilt. Man wird auch Peels Politik des "free trade" kaum als eine Bevorzugung des Grundbesitzes betrachten können.

24) Vgl. Buxton, a.a.O., Vol. I, S. 112.

25) Vgl. Haensel: „Der Staatshaushalt . . .", S. 79.

deutung. Die veränderte politische Konstellation hatte den Weg für einen weiteren Ausbau der direkten Steuern freigemacht, was der Entwicklung sowohl der Einkommen- als auch der Erbschaftssteuern zugute kam.

2. FORTBILDUNG BIS ZUM WELTKRIEG.

Die neue Tendenz der Erbschaftssteuern, die Verbindung zur Einkommensbesteuerung trat bei der im Jahre 1894 unter dem Schatzkanzler Harcourt durchgeführten Reform der englischen *"death duties"* [26]) in Erscheinung. Harcourt hatte es sich zur Aufgabe gemacht, das bisherige, aus 5 Steuern bestehende System zu vereinfachen, die letzten Ungleichheiten zu beseitigen und dem Staat neue Einnahmen zu verschaffen [27]).

Alle Abgaben, die wie die *probate, account* und zum Teil auch die *estate duty* auf der Nachlaßmasse geruht hatten, wurden unter der Bezeichnung *estate duty* zu einer Steuer zusammengefaßt. Das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen eines Verstorbenen unterlag nunmehr nach Abzug der Schulden zunächst der neuen *estate duty*, deren Steuersätze eine Progression nach dem Werte des Nachlasses von 1 bis 8% aufwiesen. Die *legacy* und *succession duties* wurden als Erbanfallsteuern beibehalten und mit proportionalen, nur nach dem Verwandtschaftsgrad abgestuften Sätzen von 3 bis 10% erhoben.

Eine Zusammenlegung dieser beiden Steuern wurde deshalb nicht vorgenommen, weil sich im Laufe der Zeit für die Besteuerung von Mobilien und Immobilien jeweils besondere Grundsätze und Richtlinien herausgebildet hatten, und vor allem eine Menge von gerichtlichen Entscheidungen vorlag, die man sich auch weiterhin zunutze machen wollte [28]). Eine Begünstigung des unbeweglichen Vermögens wie bisher, war damit aber nicht mehr verbunden. Von der Entrichtung der Erbanfallsteuern waren nur die Ehegatten und die direkte Linie befreit [29]).

Vom Jahre 1894 ab steht damit die *estate duty* im Mittelpunkt der englischen *death duties*. Die Tendenz einer Steuer auf das

---

26) Die Bezeichnung "death duties" (Totensteuern) soll bereits von Gladstone herrühren. Vgl. Schanz im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. S. 825.

27) Ein Defizit von 2,379 Mill. Lst. mußte abgedeckt werden. Vgl. Inhülsen im Finanzarchiv 1895, Jahrg. 12, S. 617.

28) Vgl. die Budgetrede Harcourts am 16. April 1894, zit. bei Haensel, a.a.O., S. 564 ff.

29) Vgl. Schanz: „Erbschaftssteuer" im Handbuch der Staatswissenschaften. 4. Aufl. S. 822.

Erben tritt seit dieser Zeit in England immer mehr zurück [30]). Abgesehen von der im Unterhaus und der englischen Öffentlichkeit verspotteten Theorie des staatlichen Erbrechts, rechtfertigte Harcourt die *estate duty* als eine ergänzende Einkommensteuer mit der praktisch eine in der Einkommensbesteuerung selbst nicht zu verwirklichende Progression der Steuersätze durchgeführt werde. Dadurch, daß sich die neue Nachlaßsteuer auf die Erfassung bereits realisierten Vermögens beschränke, belaste sie nur die fundierten Einkommen und nicht auch die Arbeitseinkommen. Der Forderung nach einer unterschiedlichen Besteuerung von arbeitslosen *(spontaneous)* und erarbeiteten *(industrial)* Einkommen werde damit Rechnung getragen [31]).

An dem von Harcourt neu geschaffenen System wurde in den folgenden Jahrzehnten grundsätzlich festgehalten. Lediglich die Steuersätze wurden noch verschiedentlich geändert und meistens heraufgesetzt. In dem Finanzprogramm Lloyd Georges im Jahre 1909 standen die Einkommen- und Erbschaftssteuern wieder an erster Stelle. Bei der *estate duty* wurden die Steuersätze für mittlere und größere Vermögen erhöht, die bisherigen Sätze für Nachlässe bis zu 5000 Lst. und der Höchstsatz von 15% bei Vermögen über 1 Million Lst. dagegen unverändert gelassen. Auch die eigentlichen Erbschaftssteuern blieben von einer neuen Heraufsetzung nicht verschont. Zum ersten Male seit dem Jahre 1796 mußten jetzt auch die Ehegatten eine Erbschaftssteuer zahlen. Sie wurden zusammen mit den Verwandten der direkten Linie, die seit der Harcourtschen Reform steuerfrei geblieben waren, mit 1% besteuert. Die Steuersätze für Geschwister und deren Abkömmlinge wurden von 3% auf 5%, die Sätze für alle übrigen Erben von 8% auf 10% erhöht [32]).

Die im Jahre 1894 begonnene Angleichung der Besteuerung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen wurde, wie aus der Behandlung des sogenannten gebundenen Eigentums *(settle-*

---

30) Der Anteil der Erbschaftssteuern an dem Ertrag der death duties verminderte sich wie folgt:

	Nachl. St.		Erbsch. St.
1891/92	64%	:	36%
1907/08:	76%	:	24%
1918/19:	82%	:	18%
1925/26:	86,6%	:	13,4%
1930/31:	88,7%	:	11,3%

siehe auch die Anm. auf S. 102.

31) Harcourt, Budgetrede . . . siehe Haensel, a.a.O., S. 568.

32) Vgl. Schanz, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., S. 823.

ment) hervorgeht, in den Jahren vor dem Weltkrieg zu Ende geführt. Harcourt hatte für jene Vermögensteile, bei denen der jeweilige Eigentümer im Grunde genommen nur Nutznießer des Vermögens ist und die Erbfolge nach einem von dem ersten verfügungsberechtigten Eigentümer festgelegten Plan vor sich geht, noch eine Sonderregelung getroffen. Danach mußte die *estate duty* nur nach dem Tode des ersten Eigentümers bezahlt werden, während alle folgenden in der Verfügung beschränkten Erben von der Entrichtung der Steuer befreit waren. Erst wenn die Bindungen wieder aufgehoben waren, wurde nach dem Tode des ersten verfügungsberechtigten Eigentümers eine *estate duty* erhoben. Als Entschädigung dafür hatte Harcourt die *settlement estate duty* eingeführt, die in Höhe von 1% bei dem ersten Erbübergang als zusätzliche *estate duty* bezahlt werden mußte.

Lloyd George hielt schon im Jahre 1909 diese einmalige Mehrbelastung von 1% für die Befreiung mehrerer Generationen für zu gering und setzte die *settlement estate duty* auf 2% herauf. Trotz dieser Steuererhöhung war es aber immer noch steuerlich vorteilhaft, Vermögen auf eine bestimmte Zeit festzulegen. Die *settlement estate duty* galt weiterhin als eine Versicherung gegen die *estate duty*[33]). Diese letzte Ungleichheit der *death duties* wurde dann 1914 mit der Aufhebung der *settlement estate duty* ganz beseitigt und die *estate duty* in jedem Fall der Vermögensübertragung von Todes wegen erhoben. Lloyd George erklärte dazu, daß der Genuß eines Vermögens auf Lebenszeit bei freiem wie gebundenem Eigentum gleich groß sei und ein Unterschied in der Besteuerung nicht gemacht werden könnte. Um Härten zu vermeiden, wurde der bereits für die *settlement estate duty* gezahlte Betrag bei dem ersten Sterbefall angerechnet und vom 15. August 1914 ab mit 3% verzinst[34]).

Die Reform des Jahres 1914 führte noch zu einer Erhöhung der *estate duty* bei Nachlässen über 60 000 Lst. Wie im Jahre 1909 gingen diese Erhöhungen zu Lasten der mittleren und großen Vermögen; der höchste Steuersatz von 20% wurde bei Nachlässen von über einer Million Lst. erreicht[35]).

Im Jahre 1914 kam es auch zu einer für die Theorie der Nachlaßsteuer aufschlußreichen Lösung der Frage, wie rasch hintereinander folgende Erbübertragungen zu besteuern seien. Nach der Ansicht von Haensel läßt sich eine hierfür gewährte Ermäßigung

33) Vgl. R. Büchner: „Die Entwicklung der englischen Erbschaftsbesteuerung seit 1909, Finanzarchiv 39. Jahrg. 1922, S. 427.

34) Vgl. Büchner, a.a.O., S. 427; Schanz Handwörterbuch der Staatswissenschaften. S. 823.

35) Schanz, Handwörterbuch der Staatswissenschaften. S. 824.

der Steuer mit dem Grundsatz der *lump sum theory* nicht in Einklang bringen. Die Nachlaßsteuer beruhe auf dem Gedanken, daß die Vermögen etwa alle 33 Jahre ihren Besitzer wechseln. In den Fällen, in denen der Erblasser in jungen Jahren sterbe, müßte dem Erben eine entsprechend längere Besitzdauer zugute kommen, und die Belastung des Vermögens sich, auf die Dauer gesehen, wieder ausgleichen. Auch dann, wenn ein Erbteil vom Großvater über den Vater in einem verhältnismäßig kurzen Zeitraum auf den Enkel übergehe, ließe sich die zweimalige schnell aufeinander folgende Besteuerung des Vermögens damit rechtfertigen, daß der Großvater wahrscheinlich den Genuß des Vermögens in einem unverhältnismäßig langen Zeitraum gehabt und dafür Steuerfreiheit genossen habe. Die nachträgliche höhere Belastung des Vermögens bedeute daher ebenfalls nur einen Ausgleich [36]).

Den gleichen Standpunkt nahm lange Zeit auch die englische Regierung ein. Ein im Jahre 1911 eingebrachter Antrag auf Berücksichtigung der kurz hintereinander folgenden Todesfälle wurde noch als mit dem Gedanken der Nachlaßbesteuerung unvereinbar abgelehnt [37]).

In der Finanzakte des Jahres 1914 kommt jedoch eine andere Einstellung zum Ausdruck. Der Betrag der *estate duty* wurde nach einer neu aufgenommenen Bestimmung wie folgt vermindert: Wenn der Todesfall innerhalb eines Jahres nach dem ersten Todesfall eintrat, um 50%, innerhalb 2 Jahren um 40%, innerhalb 3 Jahren um 30%, innerhalb 4 Jahren um 20% und innerhalb 5 Jahren um 10%.

Zweifellos stand bei dieser Regelung nicht mehr der Gedanke der möglichst gleichen Besteuerung des Vermögens an sich, der von Haensel vertreten wird, sondern die Tendenz einer Besteuerung des persönlichen Vermögensgenusses im Vordergrund. Büchner meint zwar, daß sich dadurch an der folgerichtigen Durchführung der *lump sum theory* nichts geändert habe und nur die unter dem Durchschnitt liegende Genußdauer begünstigt worden sei, vergißt dabei jedoch, daß unter den gleichen Gesichtspunkten auch eine Erhöhung der *estate duty* bei einer längeren Besitzdauer durchgeführt werden müßte.

Vom wirtschaftlichen und finanziellen Standpunkt aus betrachtet, ist der Steuerabzug ohne weiteres gerechtfertigt. Es wird dadurch verhindert, daß ein Vermögen gegebenenfalls ganz aufgelöst

---

36) Vgl. Haensel, a.a.O., S. 587 ff.
37) Vgl. Büchner, a.a.O., S. 428.
38) Nach der Finanzakte von 1915 wurde diese Regelung mit rückwirkender Kraft auch auf die Erhebung der Erbanfallssteuern ausgedehnt. Vgl. Büchner, a.a.O., S. 432.

wird, womit auch dem Steuerfiskus, auf die Dauer gesehen, kaum gedient ist. Die in der Finanzakte des Jahres 1914 getroffene Regelung stellt gegenüber der bisherigen Handhabung jedenfalls eine persönlichere Form der Nachlaßbesteuerung dar.

3. DIE NEUERE ERBSCHAFTSBESTEUERUNG.

Während sich im Weltkrieg wiederum die *income tax* als *"war tax"* bewährte und namentlich gegen Ende des Krieges einen ansehnlichen Betrag zu den Kriegskosten beisteuerte, ließ man die Steuersätze der *death duties* in England bis zum Jahre 1919 unverändert. Wie in anderen Staaten wurden während des Weltkrieges lediglich einige Steuererleichterungen für den Fall gewährt, daß der Erblasser im Kriege gefallen oder an einer Verletzung, die er sich im Kriege zugezogen hatte, gestorben war. An Vorschlägen für eine Erhöhung der *death duties* hatte es in den Jahren 1914 bis 1918 aber auch in England nicht gefehlt. Sie wurden von der englischen Regierung aber immer wieder mit dem Bemerken abgelehnt, daß man erst in normalen Zeiten an eine solche Erhöhung denken könnte.

Diese Politik wurde dann auch von dem englischen Schatzkanzler Austen Chamberlain in der Budgetrede vom 30. April 1919 ausdrücklich gutgeheißen. Chamberlain führte dazu aus, daß die Nachlaßabgaben kein geeignetes Mittel seien, um in vorübergehender Not abzuhelfen, da ein Menschenalter erforderlich sei, um alle Vermögen dieser Steuer zu unterwerfen. Die Nachlaßabgaben sollten deshalb nur erhöht werden, wenn man eine dauernde Einnahmesteigerung wünsche[39]).

Dieser Zeitpunkt war im Jahre 1919 gekommen, als England daran denken mußte, seinen Haushalt wieder in Ordnung zu bringen und die während des Krieges aufgenommenen Schulden allmählich abzutragen. Als Chamberlain seine Finanzvorschläge, die u. a. auch eine erhebliche Erhöhung der *estate duty* vorsahen, dem Unterhaus vortrug, kam ihm zugute, daß von seiten der englischen Arbeiterpartei schon während des Krieges die Einführung einer Vermögensabgabe, der sogenannten *"capital levy"* gefordert worden war.

Es ist eine in allen kriegführenden Staaten zu beobachtende Tatsache, daß die unteren Bevölkerungsschichten, deren Einfluß in

39) Vgl. Inhülsen: „Die englischen Finanzvoranschläge für das Jahr 1919/20", in Finanzarchiv 36. Jahrg. 1919, S. 702. Unter dem gleichen Gesichtspunkt wurde auch eine Erhöhung der deutschen Erbschaftssteuersätze während des Krieges abgelehnt. s. oben S. 58/59.

den Kriegsjahren gewaltig gestiegen war, einen starken Druck auf die Steuerpolitik ausübten und energisch eine Erweiterung der direkten Besteuerung verlangten. So mußte sich auch in England der Schatzkanzler Bonar Law schon 1917 mit der Frage einer Vermögensbesteuerung auseinandersetzen. Bei Beendigung des Krieges hatte die Forderung der *labour party* bereits in weiten Kreisen des englischen Volkes Anklang gefunden [40]).

Chamberlain verstand es nun, die Agitation zugunsten einer *capital levy* in gschickter Weise für die von ihm geplante Erhöhung der *estate duty* auszunutzen. Gegen die Vermögensabgabe selbst machte er geltend, daß sie den Spartrieb der Besteuerten ungünstig beeinflusse und eine Störung des Kredits verursache. Außerdem sei es auch den englischen Steuerbehörden, die er als die besten der Welt bezeichnete, nicht möglich, die Vermögen so zu bewerten, daß die Abgabe auf allen Steuerpflichtigen gleichmäßig laste [41]).

Auch Stamp, der einer Vermögenssteuer zunächst nicht ablehnend gegenüber gestanden hatte, betonte in einem später erschienenen Werk [42]), daß eine der Hauptschwierigkeiten dieser Steuer in der richtigen Bewertung der Steuerobjekte liege. Alle jene Ungerechtigkeiten, die man bei der einmaligen Erhebung der Erbschafts- und Nachlaßsteuern nicht ganz vermeiden könnte, müßten bei der laufenden Entrichtung einer *capital levy* in verstärktem Maße auftreten [43]).

Wie aus einem 14 Tage vor der Budgetrede Chamberlains im "Economist" erschienenen Artikel hervorgeht, war auch von der Öffentlichkeit bereits der Gedanke einer Verquickung von Vermögenssteuer und *death duties* aufgegriffen worden. Die Tatsache einer zu geringen Besteuerung von Kriegsgewinnen, so heißt es in dem Aufsatz, könnte man nach Beendigung des Krieges auch durch eine neue Vermögenssteuer nicht mehr ungeschehen machen. Es müßten aber trotzdem Mittel und Wege gefunden werden, die großen Kriegsvermögen nachträglich noch zu besteuern. Als die zweckmäßigste Form einer solchen Besteuerung müßte man die *death duties* ansehen, deren Anteil an dem Steueraufkommen überdies im Haushaltsjahr 1918/19 auf 3,41% gegenüber 13,8% im Jahre 1913/14 gesunken sei, während sich der Anteil der *income tax* in der gleichen Zeit von 23,83% auf 32,75% erhöht habe [44]). Der Bo-

40) Vgl. Büchner, a.a.O., S. 438.
41) Vgl. Budgetrede bei Inhülsen, Finanzarchiv. 36. Jahrg. 1919, S. 702/3.
42) Studies in Current Problems in Finance and Government, London 1924.
43) a.a.O., S. 27.
44) "Death Duties and War Profits" im "Economist", vom 19. April 1919.

den war also für eine Erhöhung der *estate duty* wohl vorbereitet. Nach einigen Aussprachen im englischen Unterhaus wurden die Budgetvorschläge Chamberlains ohne Abänderung angenommen und am 31. Juli 1919 Gesetz.

Die Erhöhung der *estate duty* bestand aus einer Steigerung der Steuersätze für Vermögen von 15 000 Lst. an aufwärts bis zu einem Satz von 40% bei Nachlässen über 2 Mill. Lst. Der bisherige Höchstsatz von 20% wurde bereits bei Vermögen über 225 000 Lst. erreicht.

Die Steuersätze der *estate duty* wurden dann in der Nachkriegszeit noch zweimal erhöht. Winston Churchill faßte durch Veränderung der Steuerprogression die mittleren Vermögen schärfer und ließ nur die Sätze für Nachlässe unter 125 000 Lst. und über 1 Million Lst. unberührt. In seiner Butgetrede am 28. April 1925 erklärte er dazu, daß sich eine Veränderung der Steuersätze für die ganz großen Vermögen nur noch auf dem Wege der Ermäßigung durchführen lasse.

Im Jahre 1930 sah sich der aus der *labour party* hervorgegangene Schatzkanzler Snowden gezwungen, zur Deckung eines mit über 14 Mill. Lst. übernommenen Defizits neben anderen Steuern auch die Sätze der *estate duty* erneut heraufzusetzen [45]). Die von ihm durchgeführte Erhöhung ging wieder allein zu Lasten der großen Nachlässe (über 120 000 Lst.), betraf also jene Steuersätze, von denen Churchill 5 Jahre vorher behauptet hatte, daß sie sich nur noch auf dem Wege der Steuersenkung verändern ließen.

Der Abschluß des Finanzjahres 1930/31 brachte dann tatsächlich eine Steigerung der Einnahmen von 79,2% (im Jahre 1929/30) auf 82,6 Mill. Lst. Aber schon von dem folgenden Jahre ab blieben die Erträge aus den Nachlaß- und Erbschaftssteuern wieder weit hinter den Erwartungen zurück Neville Chamberlain meinte in der Budgetrede vom 19. April 1932 sogar, daß er beim Betrachten dieser Steuerzahlen manchmal in Versuchung gekommen sei, den Zuruf eines englischen Generals an seine Soldaten: „Vorwärts, ihr Schelme! Wollt ihr denn ewig leben?" zu wiederholen [46]). Tatsächlich hatte eine um diese Zeit in Erscheinung tretende geringere Sterblichkeit zusammen mit der wirtschaftlichen Krise das Ergebnis der *death duties* recht ungünstig beeinflußt. Erst vom Jahre 1934/35 ab begannen die Steuereinnahmen mit der wirtschaftlichen Aufwärtsentwicklung wieder zu steigen.

---

45) Finanzgesetz vom 1. August 1930. Vgl. „Bulletin de Statistique . . .", 54. Jahrg. 1930, Heft Mai, S. 1078.

46) Wortlaut der Rede im „Bulletin de Statistique" . . . 56. Jahrg. 1932, Maiheft, S. 1174.

a) Estate duty.

Die heutige Besteuerung der Nachlässe in England erfolgt nach dem im Gesetz vom 1. August 1930 festgesetzten Tarif. In der nachstehenden Tabelle (S. 98) werden, um die Steuererhöhungen seit dem Jahre 1909 zu zeigen, die früheren Steuerskalen dem heute gültigen Tarif gegenübergestellt.

Besteuert wird der gesamte Nachlaß des Verstorbenen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt (Finance Act vom 31. Juli 1894). Steuerfrei ist für alle Erwerber nur ein Betrag bis zu 100 Lst. Vermögensteile, die sich im Auslande befinden, werden nur dann miterfaßt, wenn sie beweglich sind und der Erblasser seinen Wohnsitz in Großbritannien hatte. Unbewegliches Vermögen im Ausland unterliegt also nicht der *estate duty*. Dagegen werden Schenkungen, die innerhalb von drei Jahren vor dem Tode des Erblassers gemacht wurden, von der *estate duty* mitbesteuert (F. A. vom 29. 4. 1910, § 59). Die Bemessungsgrundlage bildet in der Regel der Marktwert (F. A. 1894 § 7 und F. A. 1910 § 60). Auf die Ermäßigung der Steuer, für den Fall, daß die Todesfälle rasch hintereinander folgen, wurde bereits hingewiesen [47]).

Soweit es sich um bewegliches Vermögen handelt, ist der gesetzliche Vertreter des Verstorbenen *(executor* oder *administrator)* zur Entrichtung der *estate duty* verpflichtet. Bei unbeweglichem Vermögen sind die Erben selbst steuerpflichtig oder sonstige Personen, denen ein unbeweglicher Vermögensteil zu treuen Händen übergeben wurde. Diese Personen können auch zugleich *executor* oder *administrator* sein. (F. A. 1894 § 8, Abs. 3 u. 4). Der *executor* ist aber verpflichtet, den Steuerbehörden eine nach bestem Wissen und Gewissen angefertigte Aufstellung zu übergeben, in der das gesamte der *estate duty* unterliegende Vermögen eines Verstorbenen aufgeführt ist (F. A. 1894, § 8, Abs. 3).

b) Legacy und succession duties.

Die eigentlichen englischen Erbschaftssteuern, die *legacy* und *succession duties*, die heute gegenüber der *estate duty* nur noch eine recht bescheidene Rolle spielen, haben sich seit ihrer Einführung durch Pitt und Gladstone kaum verändert. Im Jahre 1894 wurden sie von Harcourt im wesentlichen auf der Grundlage der Gesetze aus den Jahren 1796 und 1853 übernommen. Die Zuständigkeit der beiden Steuern richtet sich nicht mehr streng danach, ob bewegliches Vermögen *(legacy duty)* oder unbewegliches Ver-

47) siehe oben, S. 92 ff.

Tarif der estate duty *).

Über Lst.	bis Lst.	1909	1914	1919	1925	1930
				in Prozentsätzen		
100	500	1	1	1	1	1
500	1 000	2	2	2	2	2
1 000	5 000	3	3	3	3	3
5 000	10 000	4	4	4	4	4
10 000	12 500	5	5	5	5	5
12 500	15 000	5	5	5	6	6
15 000	18 000	5	5	6	7	7
18 000	20 000	5	5	6	8	8
20 000	21 000	6	6	7	8	8
21 000	25 000	6	6	7	9	9
25 000	30 000	6	6	8	10	10
30 000	35 000	6	6	9	11	11
35 000	40 000	6	6	9	12	12
40 000	45 000	7	7	10	13	13
45 000	50 000	7	7	10	14	14
50 000	55 000	7	7	11	15	15
55 000	60 000	7	7	11	16	16
60 000	65 000	7	8	12	16	16
65 000	70 000	7	8	12	17	17
70 000	75 000	8	8	13	17	17
75 000	80 000	8	8	13	18	18
80 000	85 000	8	9	13	18	18
85 000	90 000	8	9	13	19	19
90 000	100 000	8	9	14	19	19
100 000	110 000	9	10	14	20	20
110 000	120 000	9	10	15	20	20
120 000	130 000	9	10	15	21	22
130 000	140 000	9	10	16	21	22
140 000	150 000	9	10	16	22	22
150 000	170 000	10	11	17	22	24
170 000	175 000	10	11	17	23	24
175 000	200 000	10	11	18	23	24
200 000	225 000	11	12	19	24	26
225 000	250 000	11	12	20	24	26
250 000	300 000	11	13	21	25	28
300 000	325 000	11	14	22	25	30
325 000	350 000	11	14	22	26	30
350 000	400 000	11	15	23	26	30
400 000	450 000	12	16	24	27	32
450 000	500 000	12	16	25	27	32
500 000	600 000	12	17	26	28	34
600 000	750 000	13	18	27	28	36
750 000	800 000	13	18	27	29	36
800 000	1 000 000	14	19	28	29	38
1 000 000	1 250 000	15	20	30	30	40
1 250 000	1 500 000	15	20	32	32	42
1 500 000	2 000 000	15	20	35	35	45
2 000 000		15	20	40	40	50

*) Siehe „Bulletin de Statistique . . .", 54. Jahrg., 1930, Februarheft, S. 339.

mögen *(succession duty)* zur Versteuerung kommt[48]). Unbewegliches Vermögen, das dem Erblasser nur zum Teil gehörte, wird so z. B. von der *legacy duty* erfaßt, während andererseits Pachtungen und Gelder, die aus dem Verkauf von Immobilien herrühren, der *succession duty* unterliegen[49]). Grundsätzlich besteuert die *succession duty* all die von der *legacy duty* nicht erfaßten Zuwendungen von Todes wegen und diejenigen Geschenke, die innerhalb einer Frist von drei Jahren vor dem Tode des Schenkenden gemacht wurden. Bei beiden Steuern ist die Unentgeltlichkeit des Erwerbs für die Begründung der Steuerpflicht maßgebend.

Der heutige für beide Steuern geltende Tarif stammt aus dem Jahre 1910 und wurde seit dieser Zeit nicht geändert. Die Steuersätze sind folgende:

Steuerklasse	Steuersatz in %
I. Ehegatten, Kinder, Enkel, Großenkel, Eltern, Großeltern	1
II. Geschwister, Neffen, Nichten, Großneffen, Großnichten	5
III. Alle übrigen Erben	10

In Steuerklasse I kommen beide Steuern nicht zur Erhebung, wenn der Gesamtnachlaß den Wert von 15 000 Lst. nicht übersteigt. Außerdem bleibt in Steuerklasse I ein Betrag von 1000 Lst., bei Ehegatten und Kindern des Verstorbenen unter 21 Jahren eine Summe von 2000 Lst. immer steuerfrei[50]). Weiter sind Vermächtnisse an die königl. Familie, Bücher und Gegenstände, die nicht zum Verkauf, sondern zur Aufbewahrung (Bibliotheken) bestimmt sind, von der Entrichtung der *legacy duty* befreit. Schulden und Lasten des Erblassers, angemessene Begräbniskosten sowie der Betrag der *estate duty* können von der steuerpflichtigen Summe abgezogen werden.

Die Bewertung der Erbschaftsvermögen erfolgt bei beiden Steuern wie bei der *estate duty* grundsätzlich nach dem Marktwert. Steuerpflichtig sind die Erwerber; bei unbeweglichem Vermögen aber erst dann, wenn die neuen Inhaber auch wirklich Eigentümer

48) Unzutreffend ist auch, die legacy duty als „Vermächtnissteuer" und die succession duty als „Erbanfallsteuer" zu bezeichnen. So z. B. F. Heyer: „Das britische Finanzsystem", Jena 1930, S. 94. Da die Übersetzung ausländischer Steuerbezeichnungen ins Deutsche Zweck und Inhalt dieser Steuern oft nur unvollkommen wiedergibt, wurden die Steuernamen in dieser Abhandlung meist in der betreffenden Landessprache beibehalten.

49) Vgl. Hansons "Death duties", 7. Aufl. London 1925. S. 22.

50) Vgl. Internationaler Steuerbelastungsvergleich, in Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches Nr. 23, Berlin 1933, S. 682.

geworden sind. Bei der *legacy duty* entsteht die Steuerschuld mit der Aushändigung der Erbanteile bezw. mit deren Verwahrung durch den *executor* oder *administrator*.

Der Nachlaßverwalter ist verpflichtet, bei der Übergabe des Erbschaftsvermögens eine Empfangsbescheinigung zu fordern und dann zu versteuern. Erbe und *executor* haften gemeinsam für die ordnungsgemäße Entrichtung der Steuer. Eine Vergünstigung wird den Erben unbeweglichen Vermögens dadurch gewährt, daß die *succession duty* in 8 gleichen Jahres- oder 16 Halbjahresraten gezahlt werden kann.

c) Corporation duty.

Zur Erfassung der Vermögen, die sich in den Händen von Gesellschaften und Körperschaften der verschiedensten Art befinden, wird auch in England seit dem Jahre 1885 *(Customs and Inland revenue act)* eine Totehandabgabe, die *corporation duty* erhoben. Die Abgabe knüpft an den jährlich aus dem Gesamtvermögen solcher Gesellschaften herrührenden Ertrag an und besteuert ihn mit 5%[51]).

4. DAS FINANZIELLE ERGEBNIS.

Vor einer abschließenden Betrachtung der englischen Nachlaß- und Erbschaftsbesteuerung empfiehlt es sich auch hier, zunächst auf das finanzielle Ergebnis dieser Steuern einzugehen. In der nachstehenden Tabelle werden die Erträge der *death duties* mit den Steuereinnahmen überhaupt und den Einnahmen aus den direkten Steuern verglichen.

Die *death duties* bringen hiernach heute rund ein Fünftel aller Einnahmen aus den direkten Steuern vom Einkommen und Besitz auf. Ihr Anteil an dem gesamten Steuer- und Zollaufkommen beträgt über 10%. Gleichzeitig ist aus der vorstehenden Tabelle auch ersichtlich, welch überragende Bedeutung den direkten Steuern überhaupt in England zukommt. Während sich vor dem Weltkrieg noch die Einnahmen aus den direkten und den indirekten Steuern die Wage hielten, überwiegen nunmehr die direkten Steuern.

Unter den direkten Steuern hat man hier die Einkommensteuern, die Erbschaftssteuern, verschiedene Stempelsteuern und einige kleinere Steuern zu verstehen, die in England unter der Bezeichnung *Inland Revenue* zusammengefaßt sind. Daneben stehen die Zölle und Verbrauchsabgaben, *Customs and Excise*, die eben-

51) „Bulletin de Statistique . . .", 54. Jahrg. 1930, Februar, S. 340.

Britische Steuereinnahmen [52])

in 1000 Lst.

Haushaltsjahr	Nachlaß- und Erbschafts-steuern	direkte Steuern (Inland revenue)	Steuern und Zölle insgesamt
1925/26	61 200	446 497	684 544
1926/27	67 320	402 047	663 933
1927/28	77 310	420 456	695 742
1928/29	80 570	407 428	685 841
1929/30 [54])	79 770	429 288	676 576
1930/31	82 610	430 967	681 294
1931/32	65 000	449 487	710 500
1932/33	77 140	411 500	704 600
1933/34	74 750	392 102	683 479
1934/35	81 356	388 578	683 374
1935/36	87 920	404 899	713 218
1936/37	87 990	429 637	783 146
1937/38 [53])	89 000	467 650	834 650

falls eine eigene Gruppe bilden und für sich ausgewiesen werden. Die wichtigsten direkten Steuern sind die *income tax* und deren Ergänzungssteuer für größere Einkommen, die *super* oder *sur tax*, sowie die *death duties*. Ihre zahlenmäßige Entwicklung seit dem Weltkrieg geht aus folgender Aufstellung hervor [55]):

in 1000 Lst.

Haushalts-jahr	Steuern und Zölle insgesamt	Eink. Steuer (income u. super tax)	in % d. Gesamt-steueraufk.	Death duties	in % des Gesamtsteuer-aufkommens
1913/14	163 029	47 241	29,0	27 165	16,7
1917/18	613 040	238 136	38,8	31 735	5,2
1919/20	998 960	359 434	34,0	42 760	4,3
1927/28	695 742	313 548	45,0	77 101	11,0
1930/31	681 294	322 996	47,4	83 093	12.2
1936/37	783 146	310 777	39,7	87 990	11,2

An dem gesamten Steuer- und Zollaufkommen ist die englische Einkommensteuer zur Zeit allein mit etwa 40% beteiligt. Da die

52) Aus: Statistisches Jahrbuch 1932/37 und Bulletin de Statistique . . ., 49. Jahrg. bis 61. Jahrg.

53) Voranschläge.

54) „Statistical Abstract for the United Kingdom", London 1937.

55) Aus „Statistical Abstract . . ." 1932 und „Bulletin de Statistique . .", 61. Jahrg. 1937.

Steuersätze der *income tax* jedes Jahr neu festgelegt und bestätigt werden müssen, ist der englischen Gesetzgebung ein elastisches und ertragreiches Mittel zugleich in de Hand gegeben, die Steuereinnahmen dem jeweiligen Bedarf anzupassen. Die englische Einkommensteuer bildet zweifellos das Rückgrat der englischen Staatseinnahmen [56]).

Die *death duties* haben in den Jahren seit dem Weltkrieg mit der sprunghaften Entwicklung der *income tax* nicht gleichen Schritt zu halten vermocht. Durch die mehrmalige Erhöhung der Steuersätze während dieser Zeit ist zwar der Ertrag der *death duties* absolut gestiegen, ihr Anteil an dem Aufkommen der Steuern und Zölle insgesamt aber von 16,7 auf 11,2% gesunken. Diese Feststellungen bestätigen jedoch nur, daß eine Besteuerung des Besitzes, auch wenn die Steuersätze bis zu 50% ansteigen, ihre bestimmten Grenzen hat. Die einzigartige Bedeutung der englischen Nachlaß- und Erbschaftssteuern als Einnahmefaktor steht außer jedem Zweifel. In keinem anderen Land werden annähernd gleiche Summen aus der Besteuerung von Erbschaften erzielt.

Der Schwerpunkt der drei Steuern liegt bei der *estate duty*, die mit ca. 88% an den Einnahmen der *death duties* beteiligt ist [57]). Dabei lastet die *estate duty* fast ausschließlich auf den großen Vermögen. Nach einer Aufstellung aus dem Jahre 1924/25 waren zwar nur 12% aller Nachlässe höher als 5000 Lst., aber diese Nachlässe allein brachten 95,2% der gesamten Nachlaßsteuer auf [58]). Eine Befreiung der Vermögen bis zu 5000 Lst. würde also nur eine geringe Verminderung der Steuereinnahmen zur Folge haben.

In der Tatsache, daß in England jährlich riesige Vermögen zur Vererbung kommen, liegt auch der Erfolg des englischen Nachlaßsteuer- und Erbschaftssteuersystems begründet. Andere weniger wohlhabende Staaten haben deshalb auch vergebens versucht, auf dem Wege der Erbschafts- und Nachlaßbesteuerung zu ähnlichen Ergebnissen zu kommen.

5. ZUSAMMENFASSUNG.

Die Nachlaß- und Erbschaftsbesteuerung in England ist aus einer Reihe von Abgaben, die ursprünglich an einzelne Bestim-

56) Heyer, F.: „Der britische Voranschlag 1937/38", im Finanzarchiv N. F., Bd. 5, 1937, S. 306.

57) 1925/26: 86,2%; 1928/29: 87,7%; 1929/30: 89,2%; 1930/31: 88,7%; 1935/36: 88,8%. Statistical Abstract . . ., London 1932 und 1937. s. auch die Anm. 30 auf Seite 91.

58) Vgl. Colwynreport, S. 173.

mungen des Erbrechts anknüpften, im Laufe der Zeit zu einem Bestandteil der direkten Besteuerung geworden, in deren Mittelpunkt heute die Einkommensteuer steht. Die meisten englischen Finanztheoretiker betrachten deshalb die *estate duty* auch nur als Teil der Einkommensbesteuerung, als *deferred income tax*. Diese Einstellung geht sogar so weit, daß auch die beiden Erbanfallssteuern, die *legacy* und die *succession duties*, die als eigentliche Erbschaftssteuern in direkter Beziehung zu den Erben stehen, doch nur als zusätzliche Steuern der *estate duty* angesehen werden. Durch diese Steuern soll lediglich ein Teil der Steuerlast nach dem Verwandtschaftsprinzip zur Verteilung kommen. Die Aufgabe der drei *death duties* hat nach englischer Auffassung ausschließlich darin zu bestehen, die Vermögensmasse eines Verstorbenen und damit ihn selbst noch einmal steuerlich zu erfassen. Dagegen wird die Rückwirkung dieser Steuern auf die Erben außer Betracht gelassen [59]).

Die Entwicklung der englischen Einkommen- und Nachlaßbesteuerung ist durch den wachsenden Einfluß der unteren Bevölkerungsschichten und eine starke Abneigung gegen alle Steuern, die den Handel und die Produktion beeinträchtigen könnten, begünstigt worden. Umsatz- und Gewerbesteuern konnten bis heute in England nicht Fuß fassen [60]). Es ist auch bezeichnend, daß sogar der der *labour party* angehörende Schatzkanzler Snowden im Jahre 1924 die *corporation tax*, eine Steuer, die auf den Unternehmungen in Gesellschaftsform lastete, als „Hindernis zum Aufschwung des Handels" nach kurzer Dauer wieder abschaffte [61]). Späterhin gab die in den Steuerstatistiken offenbar werdende unverhältnismäßig große Ungleichheit der Vermögensverteilung immer wieder Anlaß, eine weitere Verschärfung der Nachlaßbesteuerung zu befürworten [62]).

Die Tendenz der stärkeren Belastung großer Vermögen und Einkommen zeigt sich auch in der Kombination von *income tax* und *super tax*. Bei der *income tax* liegt die Steuerfreigrenze so hoch, daß nicht nur das durchschnittliche Einkommen eines Arbeiters, sondern auch das vieler Angestellten noch steuerfrei bleibt. Die *super tax* kommt überhaupt erst bei einem jährlichen Einkommen von über 2000 Lst. zur Erhebung. Die Freilassung eines großen Teiles der jährlichen Einkommen wird durch die *estate duty*, die alle Vermögen erfaßt und nur die kleinen Nachlässe unter

59) Vgl. Colwynreport, S. 195.
60) Ein Ersatz für die Gewerbesteuer ist die Schedule D der income tax.
61) Vgl. Haensel: „Der Staatshaushalt . . .", im Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Bd., S. 90.
62) Vgl. Haensel: „Die Erbschaftssteuer in England", a.a.O., S. 596.

100 Lst. freiläßt, in gewisser Beziehung wieder ausgeglichen. Allerdings bringt es die bei den mittleren und großen Vermögen kräftig ansteigende Progression der Nachlaßsteuersätze mit sich, daß in der Hauptsache doch wieder nur die größeren Vermögen empfindlicher getroffen werden. Die *estate duty* ist somit Ergänzung und Verschärfung der Einkommsbesteuerung zugleich.

Die *death duties* stellen eine erhebliche Belastung der Steuerpflichtigen dar. Um die Entrichtung der Steuern zu erleichtern, begünstigt man den Abschluß von Lebensversicherungen und läßt die dafür eingezahlten Prämien einkommensteuerfrei.

Dem Grundbesitz gibt man bis zu 16 Jahren Zeit, die Steuern in Raten abzutragen. Trotzdem wird die Tatsache, daß dauernd eine große Anzahl von Grundstücken zum Verkauf stehen, auf die hohe Beanspruchung des Grundeigentums durch die *death duties* zurückgeführt [63]).

C. SCHLUSSBETRACHTUNG.

Der Gedanke, den Übergang von Vermögen auf dem Wege der Erbfolge mit einer Abgabe zu belasten, ist, wie die vorangegangenen Darlegungen gezeigt haben, nicht neu. Vorläufer der heutigen Erbschaftssteuern finden sich bereits im Altertum und im Mittelalter. Schon frühzeitig tritt auch eine der Besteuerung von Erbschaften eigentümliche Vielgestaltigkeit der Abgabearten in Erscheinung, die auf einer Reihe erheblich voneinander abweichender Auffassungen und Überlegungen beruht. Auch in der neueren Zeit wurde die Erbschaftssteuer noch unter drei verschiedenen Gesichtspunkten begründet und zwar

1. als Maßnahme zur Einschränkung des Erbrechts,
2. als sozialpolitisches Mittel und
3. als Finanzbedarfsdeckungsmittel.

Der heterogene Charakter der Erbschaftssteuer geht hieraus besonders deutlich hervor.

Aus den Abgaben des Lehnswesens oder in Anknüpfung an die Erbfolgeordnung entstanden, mag den ersten Erbabgaben zunächst wohl der Gedanke an eine Gegenleistung zugrunde gelegen haben. Die Abgabe sollte eine Vergütung sein für den Schutz des Erbrechts, das noch nicht als gesichert galt oder dem Abgabepflichtigen überhaupt nur als „Rechtswohltat" gewährt wurde. Festzu-

63) Vgl. Schanz, Handwörterbuch der Staatswissenschaft, 4. Aufl., S. 425.

stellen ist jedoch, daß das fiskalische Moment auch bei den ersten Erbabgaben meistens ausschlaggebend war und eine Gegenleistung vielfach nur, wie späterhin bei dem *centième denier* in Frankreich, vorgetäuscht wurde. Es ist auch bemerkenswert, daß sich in der Abstufung der Erhebungssätze schon zeitig die Tendenz zur Subjektivierung der Abgabe offenbart. Deshalb erscheint es fragwürdig, ob man die Erbabgabe auch früherer Zeitabschnitte zu den Verkehrsabgaben rechnen kann, bei denen eine Berücksichtigung persönlicher Momente bekanntlich nicht stattfindet.

Die neuere Entwicklung der Erbschaftssteuern hängt mit dem Ausbau der direkten Steuern aufs engste zusammen. Es ist eine Erkenntnis jüngeren Datums, daß in einem sozialen Steuersystem den indirekten Steuern, namentlich den in der Hauptsache auf den unteren Schichten lastenden Verbrauchsabgaben, immer direkte Steuern im angemessenen Verhältnis gegenüberstehen müssen. Als man unter dem Druck der breiten Masse und aus einer sozialeren Einstellung heraus dazu überging, die auf dem Einkommen und Besitz ruhenden Steuern bei wachsendem Finanzbedarf des Staates stärker heranzuziehen, baute man auch die Erbschaftssteuern als Mittel der direkten Besteuerung immer weiter aus.

Soweit das Hauptgewicht auf periodische Steuern, auf Einkommen- und Vermögenssteuern gelegt wurde, wie in Deutschland, fiel der Erbschaftssteuer nur die Rolle einer Ersatz- oder Ergänzungssteuer zur Erfassung des unentgeltlichen Vermögenserwerbs zu. In England dagegen bevorzugte man die einmalige Besteuerung und suchte zeitweise die periodisch zur Erhebung kommende Einkommensteuer durch die Erbschaftssteuern ganz zu ersetzen. Auch in Frankreich entwickelte sich die Erbschaftsabgabe zu einer Besteuerung von Vermögen, wie sie in anderer Form wahrscheinlich nicht durchzuführen gewesen wäre.

Die heutigen Erbschaftssteuern, einschließlich der Erbschaftssteuer des Reiches, müssen nach den Erhöhungen der Steuersätze seit dem Weltkrieg als r e e l l e und zum Teil auch als r i g o r o s e Vermögenssteuern betrachtet werden. Eine solche Vermögensbesteuerung wird aus wirtschaftlichen Gründen heute zwar nicht mehr schlechthin abgelehnt, da nicht alle Vermögen, die durch Steuern gekürzt werden, auch wirklich produktiv angelegt sind. In vielen Staaten greift die öffentliche Wirtschaft neuerdings in zunehmendem Maße aktiv in den Wirtschaftsprozeß ein und läßt einen erheblichen Teil der Steuereinnahmen durch öffentliche Aufträge und direkte Zuwendungen wieder der privaten Kapitalbildung zukommen. Mit einem gewissen Recht kann man daher von einer Kapitalumschichtung auf dem Steuerwege sprechen.

Solange jedoch das Wirtschaftssystem eines Landes grundsätzlich auf privatwirtschaftlicher Basis beruht, kann der Bedarf an öffentlichen Mitteln auf die Dauer nur aus dem Ertrag der Einzelwirtschaften und nicht aus deren Substanz gedeckt werden. Vom volkswirtschaftlichen wie steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus kann deshalb die derzeitige Besteuerung von Erbschaften nicht gutgeheißen werden.

Bedenken müssen auch gegen die Methode der einmaligen Vermögensbesteuerung erhoben werden. Wenn man schon zur reellen Vermögensbesteuerung übergeht, sollte man eine periodische Steuer wählen. Die laufend fällig werdende Vermögenssteuer ist gerechter als die einmalige Steuer; sie erfaßt den Steuerpflichtigen nicht nur in einem einzigen Zeitpunkt und kann mit niedrigeren Sätzen auskommen als eine entsprechende — nach der durchschnittlichen Lebensdauer nur alle 33 Jahre zur Erhebung kommende — Erbschaftssteuer. Die einmalige, summierte Steuer ist außerdem mit größeren wirtschaftlichen Nachteilen für den Besteuerten verbunden und ruft in weit stärkerem Maße Steuerwiderstände hervor als eine periodische Vermögenssteuer.

Hervorragende Bedeutung kommt der Erbschaftssteuer als sozialpolitisches Mittel zu. Sie bedeutet eine Schonung der breiten Masse und eine Abwälzung der Steuerlast auf die besitzenden Schichten. Die Erbschaftssteuer ist eine soziale Errungenschaft. Da sie erst dem politischen Einfluß der an Zahl überwiegenden unbemittelteren Volksschichten ihre Fortbildung in der neueren Zeit verdankt, wird sie auch gern als demokratische Steuer bezeichnet, was insbesondere bei den englischen *death duties* zutrifft. Zum Teil sieht man aus ideologischen Gründen überhaupt einen neuen aussichtsreichen Typ der Vermögensbesteuerung in ihr, eine Auffassung, der man sich aus den oben erwähnten Gründen jedoch nicht anschließen kann.

LITERATUR-VERZEICHNIS

1. Adams, H. C.: The Science of Finance, New York, 1898.
2. Akademie für Deutsches Recht: 2. Denkschrift des Erbrechtsausschusses, Tübingen 1938.
3. Allix, E.: Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière francaise, 5. édit., Paris 1927.
4. Altmann, P. S.: Der Kampf um die Besitzsteuer in Archiv für Sozialwissensch. und Sozialpol., 29. Bd., 1909.
5. Amira, K. v.: Erbenfolge und Verwandtschaftsgliederung nach den altniederdeutschen Rechten, München 1874.
6. Antweiler, B.: Erbschaftssteuer und soziale Reform, Dissertation, Köln 1933.
7. Bacher, O.: Die deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuern, Leipzig, 1886.
8. Bachofen, I. I.: Die Erbschaftssteuer, ihre Geschichte, ihr Einfluß auf das Privatrecht, in Ausgewählte Lehren des röm. Zivilrechts, Bonn 1848.
9. Bachofen, I. I.: Die Lex Voconia und die mit ihr zusammenhängenden Rechtsinstitute, Basel, 1843.
10. Bamberger, G.: Erbrecht des Reichs und Erbschaftssteuer, Berlin, 1917.
11. Baron, I.: Zur Erbschaftssteuer, in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 26, 1876.
12. Bastable, C. F.: Public Finance, 3. edit., London 1922.
13. Becher, J. J.: Politischer Discurs von den eigentlichen Ursachen des Auf- und Abnehmens der Städte und Länder, in der Bearbeitung von Gg. Hch. Zincken, Frankfurt/Main, Leipzig, Zelle, 1759.
14. Bentham, J.: The Works, Part. 2., Edinburgh, 1838. Principles of Civil Code, Part. II, Chapter II und III, gesammelt von John Bowring.
15. Bergius, K. J.: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1871.
16. Biermer, M.: Der Kampf um die Nachlaßsteuer, Sammlung nationalökonomischer Aufsätze und Vorträge, Gießen 1909, 2. Bd., 3. Heft.
17. Besold, Ch.: Discursus Politici de Aerario Publico, Frankfurt/Main, 1626.
18. Bornitz, J.: Aerarium sive tractatus politicus de aerario sacro, civili . ., Frankfurt/Main, 1612.
19. Boesler, W.: Buchbesprechung im Finanzarchiv, 48. Jg., 1931 über: Britzlmayr, Vermögenssteuer oder Nachlaßsteuer?
20. Bosquet, M.: Dictionnaire raisonné des Domaines et Droits domaniaux, tome I, Paris 1782.
21. Bredt, I. V.: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Leipzig 1912.
22. Britzlmayr, W.: Vermögenssteuer oder Nachlaßsteuer? Jena 1930.
23. Brunner, H.: Zur Geschichte der ältesten deutschen Erbschaftssteuer, in Festschrift für Ferd. v. Martitz, Berlin 1911.
24. Brunner, H.: Der Todtenteil in germanischen Rechten, in Zeitschrift der Savigny-Stiftung für Rechtsgeschichte, Germanistische Abteilung, 19. Bd., Weimar 1898.

25. Brunner, H.: Das anglo-normannische Erbfolgesystem. Ein Beitrag zur Geschichte der Parentelenordnung, Leipzig 1869.
26. Büchner, R.: Erbschafts- und Schenkungssteuern, im Handbuch der Finanzwissenschaft, II. Band, Tübingen 1927.
27. Büchner, R.: Die Entwicklung der englischen Erbschaftsbesteuerung seit 1909, in Finanzarchiv, 39. Jg., 1922.
28. Bulletin de Statistique et de Législation comparée, Paris.
29. Buxton, S.: Finance and Politics, An historical Study, London 1888.
30. Caillaux, I.: Les Impôts en France, Paris 1896.
31. Cochet, M.: La Taxe Successorale, Thèse, Paris 1929.
32. Colm, G.: Der Einfluß der Steuern auf die Kapitalbildungen der Unternehmungen in Deutschland und Großbritannien, in Kapitalbildung und Steuersystem, Verhandlungen und Gutachten der Konferenz von Eilsen, Herausg. G. Colm und H. Neisser, Berlin 1930, II. Teil.
33. Dictionnaire des Finances, Hrsg. M. L. Say, Paris 1884.
34. Die Erbschaftsabgabe und die Reichsfinanzreform, 8 Gutachten, Berlin 1909.
35. Dietzel, H.: Reichsnachlaßsteuer oder Reichsvermögenssteuer? in Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 241/42, Berlin 1909.
36. Dowell, St.: History of Taxation and Taxes in England, London 1888, 2. ed.
37. The Economist, London.
38. Eheberg, K. Th.: Finanzwissenschaft, Leipzig-Erlangen, 1922, 18. und 19. Auflage.
39. Einaudi, L.: Moderne Tendenzen der italienischen Theorie und Praxis in der Erbschaftsbesteuerung, in Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart, 4. Bd., Wien 1928.
40. Enfantin, P.: Die Nationalökonomie des St. Simonismus", in Hauptwerke des Sozialismus und der Sozialpolitik, 5. Heft, Leipzig 1905.
41. Eschenbach: Erbrechtsreform und Erbschaftssteuer, Berlin 1891.
42. Feiler: Erbschaftssteuer, in Kapitalbildung und Steuersystem, II. Teil.
43. Fénolhac, G.: L'Evolution de l'Impôt progressif en Matière des Taxes successorales et les Sanctions de cet Impôt, Thèse, Paris 1919.
44. Ficker, I.: Der Spiegel Deutscher Leute, Innsbruck 1859.
45. Finanzen und Steuern im In- und Ausland. Ein statistisches Handbuch. Bearbeitet im Statistischen Reichsamt, Berlin 1930.
46. Fischenich, H.: Die Erbschaftsbesteuerung in England, Frankreich und Deutschland, Dissertation Köln 1929.
47. Garnier, J.: Traité de Finances, 4. édition, Paris 1883.
48. Gerloff, W.: Steuerwirtschaftslehre, im Handbuch der Finanzwissenschaft, I Band
49. Gerloff, W.: Steuerbelastung und Wiedergutmachung, in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 168.
50. Gerloff, W.: Beiträge zur Reichsfinanzreform, in Conrads Jahrbücher, III. Folge Bd. 37, 1909.
51. Gerloff, W.: Matrikularbeiträge und direkte Reichssteuern, in Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 234/35, Berlin 1908.
52. Gerloff, W.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands, im Handbuch der Finanzwissenschaft, III. Band.
53. Gerloff, W.: Erbschaftssteuer oder Nachlaßsteuer? in Der Tag, Ausgabe B vom 14. Mai 1909.
54. Gerloff, W.: Zur Verwirklichung der allgemeinen Besitzbesteuerung, in Der Tag, Ausgabe B vom 14. September 1912.
55. Geffken, H.: Erbrecht und Erbschaftssteuer, in Jahrbuch für Gesetzgesetzbung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich (Schmollers Jahrbuch). 5. Jahrg., Leipzig 1881.

56. Graef, F.: Die Fortbildung der Erbschaftssteuer in Deutschland, England, Frankreich und Belgien seit dem Weltkrieg. Dissertation Berlin 1925.
57. Grau, W.: Erbschaftssteuer und Erbrecht, im Deustchen Volkswirt, 1929.
58. Grimm, J.: Deutsche Rechtsalterthümer, Leipzig 1899, 4. Ausgabe.
59. Grimm, J.: Weisthümer, gesammelt von Jakob Grimm, Göttingen 1840.
60 Haensel, P: Die Erbschaftssteuer in England, in Finanzarchiv, 25. Jahrg. 2. Bd.
61. Haensel, P.: Das Steuersystem Sowjetrußlands, Berlin 1926.
62. Haensel, P.: Die mittelalterlichen Erbschaftssteuern in England, Zeitschrift für Kirchenrecht, Band 19 und 20.
63. Haensel, P.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Großbritanniens, im Handbuch der Finanzwissenschaft, III. Band.
64. Haensel, P.: The Proper Sphere of Death Taxes, in The Annals of the American Academy of Political and Social Science, January 1936.
65. Heyer, F.: Das britische Finanzsystem, Jena 1930.
66. Heyer, F.: Die britischen Staatseinnahmen, in Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 83. Bd., Tübingen 1927.
67. Hanson, A.: Death duties, 7. edit., London 1925.
68. Heusler, A.: Institutionen des Deutschen Privatrechts, Leipzig 1885.
69. Hölder, E.: Die Stellung des römischen Erben, in Zeitschrift der Savigny-Stiftung für Rechtsgeschichte, Romanistische Abteilung, Band 16, Weimar 1895.
70. Hoffmann, J. G.: Die Lehre von den Steuern, Berlin 1840.
71. Hoffmann, U.: Die Nachlaßsteuer mit dem Wehrsteuerzuschlag und das staatliche Erbrecht, in Annalen des Deutschen Reichs, Jahrgang 1908.
72. Internationaler Steuerbelastungsvergleich. Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs, Nr. 23.
73. Inhülsen, C. H. P.: Die englischen Finanzvoranschläge für das Jahr 1919/20, in Finanzarchiv 36. Jahrg. 1919.
74. Karakascheff, W.: Die Entwicklung der deutschen Reichserbschaftssteuer, Dissertation Frankfurt, 1921.
75. Kaufmann, R. v.: Die Finanzen Frankreichs, Leipzig 1882.
76. Kindlinger, N.: Geschichte der deutschen Hörigkeit, Berlin 1819.
77. Kogler, F.: Seelenrecht und Pönfall in Salzburg und Tirol, in Festschrift für H. Brunner, Weimar 1910.
78. Köppe, H.: Die Reichsfinanzreform, Leipzig 1902.
79. Köppe, H.: Die Aufgaben der Reichsfinanzreform und die ihr drohenden Gefahren vom finanz- und sozialpolitischen Standpunkt, in Annalen des Deutschen Reichs, 1909.
80. Krüger, C.: Die Erbschaftssteuer nach ihrer Ausübung in den außerdeutschen Staaten, Tübingen 1889.
81. Lotz, W.: Finanzwissenschaft, Tübingen 1929.
82. Lampe, A.: Erbschaftssteuer, im Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Auflage, 1. Bd., Jena 1931.
83. Lamprecht, K.: Deutsches Wirtschaftsleben im Mittelalter, Leipzig 1886.
84. Lassberg, A. v.: Der Schwabenspiegel, Tübingen 1840.
85. Leroy-Beaulieu, P.: Traité de la Science des Finances, 4. et 7. édition, Paris 1883 und 1906.
86. Leser: Die britische Erbschaftsbesteuerung, in Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Tübingen 1881.
87. MacCulloch, J. R.: A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System, London 1845.
88. Mann, F.: Die Erhöhung der Erbschaftssteuer, in Kapitalbildung und Steuersystem, 2. Teil.

89. Mayer, E.: Deutsche und französische Verfassungsgeschichte vom 9. bis zum 14. Jahrhundert. Leipzig 1899.
90. Megow, H.: Erbschaftsteuergesetz mit Erläuterungen, Berlin 1937.
91. Meisel, F.: Das technische Problem der Erbschaftssteuer, in Festgabe für Gg. v. Schanz, 2. Band, Tübingen 1928.
92. Meyer, R.: Prinzipien der gerechten Besteuerung, Berlin 1884.
93. Miaskowski, A. v.: Das Erbrecht und die Grundeigentumsverteilung im Deutschen Reich, in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Nr. 20.
94. Mill, J. St.: Principles of Political Economy.
95. Moll, B.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Leipzig 1930.
96. Moll, B.: Probleme der Finanzwissenschaft, Leipzig 1924.
97. Neumann, Fr. J.: Nach dem Vermögen des Erben klassifizierte Erbschaftssteuern, in Annalen des Deutschen Reichs, Jahrg. 1909.
98. Neumann, Fr. J.: Die Gliederung des Volksvermögens und die Erbschaftssteuer der Deszendenten, in Soziale Praxis, 9. Jahrg. 1909.
99. Neumann, Fr. J.: Die Reichserbschaftssteuer, in Soziale Praxis, 9. Jahrg. 1900.
100. Obrecht, Gg.: Fünff unterschiedliche secreta politica. . ., Strassburg 1617.
101. Pannetier, G. G.: Les Successions et le Fisc, Thèse, Paris 1919.
102. Pfeiffer, E.: Die Staatseinnahmen, Leipzig 1866.
103. Pfizer, A.: Gedanken über Recht, Staat und Kirche, Stuttgart 1842.
104. Pigou, A. C.: A Study in Public Finance, London 1928.
105. Pilon, E.: Principes et Technique des Droits d'Enregistrement, tome I, Paris 1929.
106. Rau, H.: Grundsätze der Politischen Ökonomie, Bd. 3, Abtlg. 1 und 2, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Heidelberg 1832. (1. Auflage).
107. Report of the Committee on National Debt and Taxation, London 1927.
108. Reinhardt, F.: Finanz- und Steuerpolitik im nationalsozialistischen Staat, Berlin 1934.
109. Ricardo, D.: Principles of Political Economy and Taxation.
110. Ricker, A.: Die Verantwortlichkeit der Erben für die Steuerdefraudationen des Erblassers, Wiesbaden 1894.
111. Rietschel, S.: Die Entstehung der freien Erbleihe, in Zeitschrift für Rechtsgeschichte, Germanistische Abteilung, 22. Band.
112. Rignano, E.: Zur Frage der wirtschaftlichen Demokratisierung, in Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik, 50. Bd. 1923.
113. Ritschl, H.: Die Erbschaftssteuer als Hemmnis der Kapitalbildung und Spartätigkeit, in Die Sparkasse, Jahrg. 1928.
114. Roscher, W.: Geschichte der Nationalökonomie in Deutschland, München 1874.
115. Rudorff, A. A. F.: Das Testament des Dasumius, in Zeitschrift für geschichtliche Rechtswissenschaft, 12. Band 1845.
116. Schaeffle, A.: Die Steuern. Besonderer Teil, Leipzig 1897.
117. Schaeffle, A.: Grundsätze der Steuerpolitik, Tübingen 1880.
118. Schall, K. v.: Verkehrs- und Erbschaftssteuern, im Handbuch der Politischen Ökonomie, III. Bd., 1. Halbbd. Finanzwissenschaft und Verwaltungslehre.
119. Schanz, G.: Erbschaftssteuer im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage, Jena 1926.
120. Schanz, G.: Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer, in Finanzarchiv, 17. und 18. Jahrgang, 1900/01.
121. Schanz, G.: Das deutsche Reichserbschaftssteuergesetz, in Finanzarchiv, 43. Jahrgang 1926.
122. Schanz, G.: Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, in Finanzarchiv, 40. Jahrg. 1923.

123. Schanz, G.: Die Bekämpfung der Erbschaftssteuerhinterziehungen in Frankreich, in Finanzarchiv, 27. Jahrg. 1910.
124. Schanz, G.: Sparsteuer oder progressive Erbschaftssteuer? in Finanzarchiv, 15. Jahrg. 1898.
125. Scheel, H. v.: Erbschaftssteuer und Erbrechtsreform, Jena 1877.
126. Schmoller, G.: Historische Betrachtungen über Staatenbildung und Finanzentwicklung, in Jahrbuch für Gesetzgebung usw., 33. Jahrg. 1909.
127. Schnieber, H.: Die Besteuerung der Erbschaften in den Einzelstaaten der Nordamerikanischen Union, Jena 1927.
128. Schumpeter, I.: Erbschaftssteuer im Deutschen Volkswirt 1928.
129. Seckendorff, F. v.: Teutscher Fürstenstaat, 5. Auflage, Frankfurt a. M. und Leipzig 1687.
130. Shultz, W.: The Taxation of Inheritance, Boston, New York 1926.
131. Shultz, W.: Inheritance Taxation, in Encyclopedia of Social Science, Vol. VII, 1932.
132. Smith, A.: Wealth of Nations.
133. Sonnenfels, J.: Grundsätze der Polizey, Handlung und Finanz, III. Teil: Finanzwissenschaft, Wien 1787.
134. Stamp, J.: Studies in Current Problems in Finance and Government, London 1924.
135. Statistical Abstract for the United Kingdom, London 1932 und 1937.
136. Statistik des Deutschen Reichs, Band 376, Berlin 1930: Die deutsche Erbschaftsbesteuerung vor und nach dem Kriege unter besonderer Berücksichtigung der 1927 und 1928 erfolgten Veranlagungen.
137. Stobbe, O.: Handbuch des Deutschen Privatrechts, 5. Bd., Berlin 1885.
138. Stourm, R.: Système généraux d'Impôts, 3. édition, Paris 1912.
139. Sturm, J.: De bello adversus Turcas perpetuo administrando, Jena 1597.
140. Südekum, A.: Reichsfinanznöte und Erbschaftssteuerfragen, in Soziale Monatshefte, 9. Jahrg. 1905.
141. Verhandlungen des Reichstags. Stenographische Niederschriften.
142. Vocke, W.: Die Abgaben, Auflagen und die Steuern vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit, Stuttgart, 1887.
143. Vocke, W.: Die Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894.
144. Wagner, A.: Finanzwissenschaft, II. Teil 2. Auflage, Heidelberg 1890.
145. Wagner, A.: Soziale Finanz- und Steuerpolitik, in Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik, 1891.
146. Wagner, A.: Die Reichsfinanznot, Berlin 1908.
147. Warschauer, O.: Geschichte des Sozialismus und neueren Kommunismus, Leipzig 1892.
148. West, M.: The Inheritance Tax, in Studies in History, Economics and Public Law, Columbia College, New York 1893/94.
149. Wilcken, U.: Griechische Ostraka aus Ägypten und Nubien. Ein Beitrag zur antiken Wirtschaftsgeschichte, Leipzig 1899.
150. Woess, F. v.: Das römische Erbrecht und die Erbanwärter, Berlin 1911.
151. Über Erbschafts-Steuer oder lachende Erben-Gebühr, Erlangen 1790. (Anonym).

LEBENSLAUF

Am 18. März 1912 wurde ich, Walter Christmann, als Sohn des Kaufmanns Friedrich Christmann und dessen Ehefrau Minna geb. Gilbert in Frankfurt a/M. geboren. Ostern 1918 kam ich zur Schule, besuchte zunächst drei Jahre eine Grundschule und dann die Sachsenhäuser Oberrealschule in Frankfurt a/M., wo ich am 3. März 1930 die Reifeprüfung ablegte.

Bis zum April 1933 war ich hierauf zunächst als kaufm. Lehrling und nach Beendigung der auf 2 Jahre festgesetzten Lehrzeit noch ein Jahr als kaufm. Angestellter bei der Firma Main-Gaswerke A.-G. in Frankfurt a/M. beschäftigt.

Mit dem Studium der Wirtschaftswissenschaften begann ich im Frühjahr 1933 an der Universität in Wien. Vom Sommersemester 1934 studierte ich an der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität in Frankfurt a/M. und bestand die Diplom-Volkswirteprüfung am 27. April 1936. Nach einem weiteren Studium von zwei Semestern und einer erneuten fast zweijährigen praktischen Tätigkeit legte ich dann am 21. Februar 1939 die mündliche Doktorprüfung ab.

Ich bin im Besitz der deutschen Staatsangehörigkeit.